

*А.А. Сафронова, обучающаяся по программе магистратуры
«Налоговая и финансовая политика» в ИЭАУ
A.A. Safronova undergraduate Tax and financial policies of IEAU
e-mail: alena_safronova2012@list.ru*

Интегрированный управленческий учет - дополнительная возможность при совершенствовании планирования

Integrated management accounting is an additional opportunity to improve planning in the organization.

***Аннотация:** в статье рассматриваются основные принципы и этапы формирования интегрированного управленческого учета, предмет и методы использования его на предприятии. Представлена сравнительная характеристика управленческого учета и стратегического управленческого учета, рассматривается какую роль, играет планирование с использованием различных видов учета, влияющих на принятие управленческих решений в процессе функционирования организации.*

***Abstract:** The article reviews the main principles and stages of the formation of integrated management accounting, the subject and methods of using it in the enterprise are examined. A comparative description of management accounting and strategic management accounting is presented, the role of planning is played by using various types of accounting that influence the adoption of managerial decisions in the process of the organization's functioning.*

***Ключевые слова:** управление, учет, интегрированный управленческий учет, стратегический управленческий учет, налоговое планирование*

***Keywords:** Management, accounting, integrated management accounting, strategic management accounting, tax planning*

***Актуальность темы исследования:** Интегрированный управленческий учет значительно новая дефиниция в управлении, выполняющая различные управленческие функции, которые влияют на успешность и эффективность налогового планирования на предприятии. Применение данного вида учета на практике позволит обеспечить управление хозяйствующими субъектами нужной для этого информацией о событиях прошлого, настоящего и будущего.*

***Цель исследования** – показать как в той или иной степени интегрированный управленческий учет влияет на планирование поставленных управленческих целей, достижение которых позволит дать более глубокую оценку финансовым результатам и точнее обосновать рекомендации для достижения эффективности в работе предприятия.*

Рассматривая управление в широком смысле, как деятельность человека – это воздействие на события в соответствии с конкретными «идеями», направленными для достижения определенных целей при принятии управленческих решений, согласно четко разработанному плану действий, организации и мотивации.

Относительно хозяйствующего субъекта управление – это комплекс действий, направленных на достижение цели, непрерывно и систематически воздействуя через реализацию управленческих функций на деятельность объекта управления. К таким функциям можно отнести: планирование, системность выполнения планов, принятие управленческих решений, их согласованность и контроль за исполнением.

При выполнении вышеперечисленных функций учитываются данные прошлых, текущих и будущих событий, используются данные учета и состояния управляемого объекта на момент принятия решений. Ряд авторов рассматривают учет и анализ производственно-финансовой и другой деятельности, осуществляемой на предприятии в качестве

самостоятельных понятий в системе общих функций управления. По мнению автора, такая необходимость в данном случае отсутствует, так как учет и анализ неотделимы от информационной базы всех других управленческих функций, а так же выполняет вспомогательную роль снабжения соответствующими данными.

Базисом информации для управления на всех уровнях систематизации выступают: экономический анализ, разработка и обоснование выбора вариантов управленческих решений.

Необходимая для управления хозяйствующим субъектом информация должна иметь единую методологическую основу и принципы формирования. Противоречивость, разноречивость в важнейших итоговых показателях и оценке фактов хозяйственной жизни недопустимы. Данные показатели являются условием принятия управленческих решений и затем выступают и конечным результатом их реализации.

Статистические показатели деятельности предприятия, так же являются составной частью учета управления, что позволяет рассматривать управленческий учет, не в виде совокупности обособленных его видов и функций, а как единую интегрированную систему. Каждое слагаемое такой системы обладает определенной спецификой формирования учетной информации для выполнения управленческих функций планирования, распорядительства, координации и контроля, используя в них оправдавшие себя на практике методы различных видов учета [1, с. 36].

В международной практике, рассматривая один из видов учета - управленческий учет в большей степени направлен на учет затрат, с целью их минимизация. По мере того как развивался управленческий учет в национальном бухгалтерском учете можно выделить две подсистемы учета: финансовый и управленческий. В последнее время в России управленческий учет набирает обороты в применении его в производственном процессе, обеспечивая при этом системной информацией об общем финансовом положении предприятия, оказывает помощь в прогнозировании, планировании и формировании бюджетов, обеспечивает контроль за выполнением норм и нормативов, утвержденных отделом планирования, позволяет проводить анализ отклонений фактических результатов деятельности от плановых, выявляет резервы для получения прибыли и других результатов деятельности, при принятии эффективных решений [12, с. 43]. В настоящее время «современный» управленческий учет выполняет ряд функций, сформировавшимся в системе финансового менеджмента, стратегического планирования и анализа показателей отчетности хозяйствующего субъекта. К ним относятся: административная, контрольная, аналитическая, производственная и др., занимающих определенную нишу в процессе экономического развития, характеризующихся совокупностью производственных, организационных и учетно - аналитическими аспектами.

Задачами, позволяющим выделить стратегическую составляющую управленческого учета (см. табл.) [1, с. 12] в системе управления экономическим субъектом можно отнести задачи связанные с оценкой деятельности секторов бизнеса, выбором ассортимента, анализом деятельности изначально отобранных структурных подразделений, согласованием и утверждением цен на оказанные услуги внутри подразделений, с принятием альтернативных решений по долгосрочным капиталовложениям, инновационной и инвестиционной политикам и др.

При сравнении управленческого и стратегического управленческого учета можно отметить, что управленческий учет постоянно прогрессирует и обновляется с одной стороны, а с другой существует разница в использовании внутренней и внешней информации в системах стратегического и текущего управленческого учета.

Текущий управленческий учет в большей степени ориентируется на внутренние процессы, обеспечивая другие управленческие функции (планирование, учет, анализ, контроль, мотивация, регулирование) информацией при принятии управленческих решений [4, с. 38].

Параметры сравнения	Управленческий учет	Стратегический управленческий учет
Учет факторов, влияющих на деятельность организации	Акцент на внутренние процессы (регулирование, нормирование, контроль, калькулирование, анализ и др.)	Акцент на внешние факторы (прогнозирование, планирование, анализ, контроль и др.)
Объект учета	Затраты организации и ее структурных подразделений; результаты хозяйственной деятельности как в целом, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и внутренняя отчетность	Капитальные затраты организации, имеющие долгосрочный характер; будущие результаты хозяйственной деятельности организации в целом и отдельных сегментов бизнеса; ценообразование, предполагающее использование рыночных цен с учетом ожидаемого темпа инфляции; стратегическое планирование; формирование прогнозных планов деятельности организации
Задачи	Информационная поддержка тактического менеджмента	Информационная поддержка стратегического менеджмента в организации
Принципы	Оперативность представления информации; конфиденциальность; полезность; гибкость системы управленческого учета; экономичность информации; принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей; принцип управления по отклонениям; принцип контролируемости внутренней отчетности	Непрерывность деятельности организации; прогнозность системы управленческого учета; планирование деятельности всех подразделений с составлением бюджетов; формирование отчетной информации; принцип управления по отклонениям; принцип контролируемости показателей внутренней отчетности; оценка результатов деятельности
Методы и концепции	Комплексное использование методов бухгалтерского учета, экономического анализа, статистики; математико-статистических методов	Использование таких концепций, как анализ цепочки ценностей; системы сбалансированных показателей; калькулирование себестоимости на основе движения продукта, по стадиям жизненного цикла; математических методов (детерминированные, стохастические и проч.) и др.
Учет факторов, влияющих на деятельность организации	Концентрация на внутренних процессах (регулирование, нормирование, калькулирование, анализ, контроль и др.)	Концентрация на внешних факторах (прогнозирование, планирование, анализ, контроль и др.)

Таблица. Основные отличия стратегического и управленческого учета

Одним из основных этапов процесса управления предприятием является принятие

управленческих решений. На данном этапе наиболее четко прослеживается методологическая и организационная связь всех видов учета с управлением, которая реализует себя в системе интегрированного управленческого учета, где каждому виду учета, входящего в систему отводится своя роль и осуществляется соответствующим образом регулирование.

Данные бухгалтерского учета, отраженные в финансовой отчетности, используются для принятия решений по его ведению на уровне внешних пользователей предприятия, к которым относятся: учредители, партнеры, высший управленческий персонал, общественные организации, органы статистики, муниципального и регионального управления, налоговые органы и др. В связи с этим, устанавливаются методологические и организационные принципы.

Современным условиям хозяйствования в большей степени соответствует интегрированная система управленческого учета, в которой взаимодействуют интересы государственного и частного управления предприятием.

Интегрированный управленческий учет предусматривает сочетание текущих и исторических, затратных, доходных и индивидуальных, агрегатных видов оценки. Управление хозяйствующим субъектом, всегда ориентировано на будущее с учетом прошлого и настоящего, в связи, с чем возникает востребованность в оценке с учетом времени расчета и применения.

Управляя финансовой и хозяйственной деятельностью необходимо учитывать в реальном времени восстановительную и ликвидационную стоимости, для будущего - показатели капитализированной ренты, дисконтированной реализационной и ожидаемой стоимости.

Обязательным условием координации бухгалтерского, налогового и управленческого учета выступает методологическая и организационная связь интегрированной системы учета производственно - финансовой и хозяйственной деятельности предприятия с управлением, что подразумевает разработку общего классификатора и кодификатора синтетических счетов. Рабочий план счетов должен включать в систему счета, связанные двойной записью, формирующих хозяйственную деятельность субъекта, которая содержит классификаторы аналитических данных, корреспонденцию счетов и кодирование первичных данных. Требуются целостностные методы оценки активов и пассивов, денежных потоков и результатов деятельности, а так же правил формирования внешней и внутренней отчетности. По мнению автора, разрабатывая план счетов, необходимо применять иерархический метод построения, используя при этом небольшое количество счетов синтетического учета при максимальном выделении информационных признаков в субсчетах. Информационная структура станет более наглядной, более упрощенной, если правильно подобрать признаки синтетических и аналитических счетов и субсчетов [6, 10].

Оценка объектов является определяющим элементом системы учета, оказывает влияние на величину затрат, финансовые результаты деятельности предприятия, т.е. на все основные учетные и отчетные показатели. Методы управления хозяйственной и производственно - финансовой деятельности выступают в виде финансовых инструментов и способов применения, которые оказывают влияние на виды оценки. Кроме методов оценки в бухгалтерском учете, специфические методы предусмотрены также в планировании, страховании, статистике. Их тоже нужно принимать во внимание.

Предмет и методы интегрированного управленческого учета содержат определенные особенности присущие бухгалтерскому, налоговому, статистическому и оперативному учету. Предметом учета выступает организация как имущественный комплекс, занимающаяся предпринимательской деятельностью. В состав этого комплекса входят все бизнес - операции, виды имущества, факты хозяйственной жизни, права, требования и обязательства, др.

Метод интегрированного управленческого учета на предприятии, включает обобщение

данных первичного учета и составление отчетности, которые остаются прежними, но появляется проблема исключения внутренних оборотов и дублирования одних и тех же показателей в разных видах отчетности. В целом для учетной теории предмет и метод в интегрированном учете теряют свое определяющее значение: предмет становится целостным, а методы, наоборот вариативными и соответствуют тому, что, для чего и когда учитывается.

С другой стороны рассматривается понятие «счет» в учете для управления. Здесь он преобладает в качестве группировочного признака для всех разновидностей учета. Сам по себе счет в интегрированной системе управления обобщенный способ, сочетающий и группирующий однородные по экономическому содержанию активы, обязательства, источники их формирования, хозяйственные процессы, с целью получения полной и достоверной информации о финансово-хозяйственном процессе на предприятии. При этом счета делятся на аналитические, конкретизирующие информацию и синтетические ее синтезирующие. Синтетические счета в свою очередь подразделяются на активные – для учета средств и пассивными – для учета обязательств, активно-пассивными сочетающими два признака классификации, противоположными координирующими стоимость отдельных объектов интегрированного управленческого учета.

При переходе на автоматизированные системы обработки экономической информации предприятиями активно обсуждался вопрос о необходимости или нецелесообразности двойной записи оборотов и сальдо на взаимосвязанных счетах. Специалисты достигли консенсуса в том, что применение электронно-вычислительной техники не ограничивает использование двойной записи, так как она соответствует специфике обработке данных в электронной форме, а так же придает ей дополнительные свойства, в том числе в счетном отношении.

Рациональность обобщения учетной информации и составления бухгалтерского баланса не вызывает сомнений. Баланс равновесным звеном в соотношении двух взаимосвязанных величин и является основной составляющей учета, там, где он требуется и необходим. Особенность балансового обобщения учетной информации в описании и сопоставлении объектов учета, обобщении показателей и характере получаемой информации. В пределах предприятия помимо бухгалтерского баланса, так же могут сопоставляться балансы доходов и расходов, соотношения «затраты – выпуск» готовой продукции, полуфабрикаты и др.[6, с. 42].

Интегрированный управленческий учет предусматривает дополнительные возможности для повышения качества планирования за счет использования данных прогнозирования и бухгалтерского учета (актуария).

В широком понимании актуарный учет включает в себя систему математических и статистических правил, определяющих взаимоотношения в финансовой сфере, при которых платежи и расходы должны быть сопоставимы к моменту заключения сделки. Данный подход предусматривает сравнение показателей настоящего и прошлого периодов в бухгалтерском учете с прогнозируемыми показателями в будущем при разных ценах, установленных тарифах, условиях хозяйствования.

Ориентир на выбор оптимального варианта разработки планов, принимаемый во внимание при учете обязательств, так же становится во многом актуарным. Конечная цель данного учета заключается в «оценке создаваемой экономической стоимости и будущих денежных потоков" на предприятии [7, с. 25].

Все виды учета, используемые в планировании деятельности субъекта хозяйствования вариативны. Особенно можно выделить учет и оценку новых обстоятельств, которые требуют корректировки показателей прошлых периодов деятельности.

Цикл определенно повторяющихся действий, требующих принятие во внимание опыт хозяйствования в аналогичных ситуациях в прошлом представляет собой управление. При изменении обстоятельств требуется новизна в принятии управленческих решений на основе

информации управленческого учета. Совокупность взаимодополняющих друг друга конкретных внутренних целей планирования отличаются изменчивостью, зависящей от возникающих последствий управленческих решений, вследствие чего на предприятии формируется система взаимосвязанных планов.

Опираясь на учетные данные прошлого и будущего периодов осуществляется планирование производственно - финансовой деятельности предприятия. Максимизация прибыли, общая доходность бизнеса, минимизация затрат при достижении поставленных целей, снижение возможностей негативных последствий риска предпринимательской деятельности, обеспечение ее стабильного и долговременного функционирования являются основными целями по разработке плана управляющих воздействий. Для достижения поставленных целей необходимо провести анализ предприятия, получив информацию о результатах деятельности в прошлых периодах, тенденциях в использовании его ресурсов и т.д. из данных бухгалтерской отчетности. Прежде всего, планирование направлено успешное развитие предприятия в будущем, основываясь на качественном анализе его деятельности с целью спрогнозировать дальнейшее развитие, учитывая такие факторы оказывающие свое влияние как: конкурентоспособность, стратегии маркетинга, изменения в издержках производства и реализации продукции, товаров и услуг и т.д. Итогом этого анализа является разработанная программа и политика продаж, определяются ее критические параметры, цены и тарифы, безубыточный объем реализации продукции и услуг и другие показатели, так же предполагается осуществление инвестиционных проектов, освоение новых продуктов и технологий, сегментов рынка и т.п. Для достижения вышеперечисленного требуется комплексная система управленческого учета.

Информация о показателях предыдущего периода и текущего состояния предприятия, используемая при планировании деятельности основывается на данных бухгалтерского учета, будущего периода – основывается на данных управленческого учета. Если данные рассматривать как общую учетную систему, то при этом формируется понятие как интегрированный управленческий учет. В настоящее время бухгалтерский учет не отделим от важнейшей составной части интегрированной системы информации для управления бизнесом организации. [4, 6, 10].

Методология тех или иных видов учета для совершенствования планирования, координации и контроля финансовой и хозяйственной деятельности предприятия применяется в управленческом учете, ориентированном на интегрированную систему управления.

Системы счетов используются не только в бухгалтерском и управленческом учете, но и в планировании, составлении различного рода балансов, оценке ресурсов, результатов деятельности центров ответственности, текущей, финансовой и статистической отчетностей, методиках согласования их показателей.

Методология управленческого учета, используемая в планировании основана на группировке затрат в зависимости от вариатора переменности при изменении основных факторов, определяющих их величину. Она позволяет определить величину ожидаемых затрат в планируемом периоде в общей итоговой сумме, так и в расчете на единицу продукта. Одним из недостатков данной практики планирования выступает, в частности, отрицание влияния в большинстве случаев условно переменных затрат на величину расходов. Для таких затрат определяется расчетное значение вариатора, устанавливается коэффициент соотношения на основе постоянной и переменной частей от нуля (постоянные затраты) до единицы (переменные затраты). Расчет коэффициента выполняется исходя из данных прошлых периодов по каждой статье частично переменных издержек в отдельности. Общая сумма планируемых затрат в основной деятельности хозяйствующего субъекта подразделяется в планировании и учете на постоянные и переменные затраты, зависящие от объема деятельности. Издержки производства и сбыта при планировании включаются в расходы и определяются исходя из тенденции формирования себестоимости продукции в

прошлых периодах. Исходя из того, что постоянные расходы в себестоимости продукции и услуг у большинства субъектов хозяйствования растут, сумма расходов на плановой основе растет [9].

Менеджер предприятия должен решать определенные стратегические задачи и принимать управленческие решения, учитывая налоговые последствия, так как это наиболее рациональное «действие» в управлении хозяйствующего субъекта.

Таким образом, налоговое планирование, должно выступать в качестве обязательного инструмента в комплексе финансового менеджмента при принятии важных управленческих решений.

Рассматривая налоговое планирование на отечественных предприятиях, можно выделить ряд отличий от зарубежной практики; прежде всего, главная роль отводится бухгалтерии предприятия в данной области планирования и экономическим и финансовым службам, которые в свою очередь не занимаются налоговым планированием и оптимизацией затрат и платежей, тем самым выполняя больше статистическую функцию, нежели функции финансовой службы.

Внедрение современных технологий в производственный процесс каждого хозяйствующего субъекта расширяют возможности в применении налогового планирования.

Автор обращает внимание, что интегрированный управленческий учет понятие достаточно новое в российской экономике. Использование его в производственном процессе хозяйствующего субъекта создает дополнительные возможности для совершенствования планирования, оценке и выполнению контрольной функции производственно-финансовой и хозяйственной деятельности за счет установленных принципов и методов управления.

Применение эффективной системы планирования в управлении предприятием позволяет решать различные вопросы и ситуации, возникающие на уровне предприятий. Владение информацией о затратах (в том числе предполагаемой сумме налогов к уплате) выполняют определенную роль в принятии управленческих решений. Возникает масса вопросов по соотношению понятий «затраты – объем – прибыль». Решение данных вопросов способствует проведению качественного анализа и принятию большого количества решений по управлению производственной деятельностью на предприятии, выступающее основополагающей целью грамотного проведения планирования, как одной из важнейших функций. Выделяют два основных типа деятельности: подготовка планов для реализации выбранной стратегии и эффективное бюджетирование.

Ряд авторов придерживается мнения, что планирование является составной частью учета для управления субъектом хозяйствования [10]. Ярким примером выступает планирование финансовых и производственных вложений в развитии предприятия, полностью использующего методы интегрированного учета и контроллинга. К современным методам можно отнести разработку сценариев развития, различные виды планов, внедрение и применение различных моделей анализа инвестиций и заказов, использование экспертных оценок.

Стоит еще раз отметить, что налоговое планирование на современном этапе развития должно стать неотъемлемой частью финансового планирования, как одним из главных элементов и решать вопросы планирования, бюджетирования, оптимизации налоговых выплат.

Интегрированный управленческий учет в основном применяется в крупных компаниях, взаимодействующих с иностранными компаниями. В таких компаниях ведется свой учет, максимально приближенный к международным стандартам МСФО. Средний и малый бизнес предпочитает ограничиваться стандартным видением учета и не желают тратить на внедрение интегрированного управленческого учета [11].

Таким образом, в зависимости от целей, которые ставит перед собой каждое предприятие, при правильном ведении своей деятельности, оно может достичь высоких результатов. Выбранный учет, а в частности управленческий учет, по мнению автора

наиболее правильный и эффективный при планировании деятельности хозяйствующего субъекта, который позволяет выявлять оптимальные соотношения между постоянными и переменными затратами, ценой и объемом реализации, снижать предпринимательские риски, существенно повышать инвестиционную привлекательность компании.

Литература:

1. Вахрушина М.А. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. - М.: Рид Групп, 2011.
2. Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента. - М.: ИНФРА-М, 2012.
3. Каспина Р.Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления: Монография. - М.: Бухгалтерский учет, 2004. С.152.
4. Кузнецов Б.Т. Инвестиции. – М.: Юнити-Дана, 2010.
5. Шигаев А.И. Актуарный учет и использование его данных для управления. - М.: ИНФРА-М, 2011.
6. Ивашкевич В.Б. Основы и принципы интегрированного управленческого учета/Аудиторские ведомости. – 2017. - №3. С. 36 -43.
7. Дятлова А.Ф. Сущность стратегического управленческого учета и анализа затрат в системе управления/ Финансовый вестник: финансы, налоги страхование, бухгалтерский учет. – 2017. - № 2. С. 115-117.
8. Егорова Л.В. Взаимосвязь налогового планирования и стратегического управленческого учета как основа эффективной работы предприятия/Инженерный вестник Дона. – 2013. - № 1 (24). С. 51.
9. Краснослободцева Е.А. Эффективность системы управленческого учета/ Экономика. – 2014. С. 43-44.
10. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» [Электронный ресурс] /Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ - Загл. с экрана (Дата обращения 14.06.2017).