

ББК 65.052.9

М. Н. Семиколенова

Классификация информационных потоков в системе управленческого учета

M. N. Semikolenova

Classification of Information Flows in Management Accounting

В современных условиях управленческий учет, являясь основным элементом информационной системы менеджмента, формирует разнородную экономическую информацию для обоснования и принятия оперативных и стратегических управленческих решений. Автором предложены ключевые подходы к классификации информационных потоков, позволяющие оценить релевантность формируемой информации, исключить дублирование и оптимизировать информационные потоки, определить востребованность и целесообразность формирования отдельных показателей. На основе анализа зарубежных и отечественных теорий управленческого учета уточнена трактовка понятий «стратегический управленческий учет», «конкурентная информация».

Ключевые слова: управленческий учет, информационные потоки, стратегический учет, конкурентная информация.

DOI 10.14258/izvasu(2013)2.2-61

Информация, собранная в системе управленческого учета, позволяет оценивать эффективность работы отдельных структурных подразделений организации, координировать их деятельность, добиваться согласованности поставленных задач, принимать решения на перспективу. Управленческий учет в системе управления производством является не только источником информации об объекте управления, но и инструментом оперативного и стратегического контроля за его состоянием. Анализ действующей учетной системы на предприятиях перерабатывающей отрасли Алтайского края позволил определить основные предпосылки внедрения методов управленческого учета, к которым относятся:

— серьезная конкуренция, сложившаяся на рынке алтайских переработчиков, которая требует от производителей постоянного поиска возможностей укрепления собственных позиций на рынке и, как следствие, формирования стратегического управленческого учета;

— высокий уровень технической оснащенности производственного процесса, который привел к максимальному снижению технологических издержек и требует внедрения методов контроля за эффективностью потребленных в ходе производства расходов;

In modern conditions, management accounting as the main element in the information management system forms diverse economic information to support and to make operational and strategic management decisions. In this paper we propose the key approaches to the classification of information flows which will allow to assess the relevance of the information being formed, to avoid duplication and to optimize the flow of information, to determine the relevance and feasibility of the formation of individual indicators. Based on the analysis of foreign and domestic theories of management accounting the refined interpretation of such concepts as «strategic management accounting», «competitive information» is refined.

Key words: management accounting, information flows, strategic accounting, competitive information.

— расширение видов производственной деятельности на многих средних и крупных организациях перерабатывающей отрасли промышленности Алтайского края, которое во многом повышает необходимость дополнительной, более аналитичной информации в целях управления и на стадии производства, и на стадии реализации продукции;

— отсутствие постоянной оперативной обратной связи между органом, принимающим решение, и структурами, реализующими и анализирующими данные решения.

Поэтому создание и укрепление учетной системы, способной своевременно и полно удовлетворять информационные потребности различных групп пользователей, приобретает главенствующее значение в процессе совершенствования системы управления.

Чем более изменчива экономическая среда, чем сложнее внутреннее устройство самого предприятия, тем больше информации нужно для эффективного управления. Поэтому информационная система современного предприятия состоит из большого количества разнородной экономической информации, классификация которой позволит: понять ее со-

держание, структуру; исключить дублирование и оптимизировать информационные потоки; определить востребованность и целесообразность формирования отдельных показателей.

В отечественной литературе не существует однозначного определения сущности управленческого учета. Этот вопрос является областью исследования многих специалистов в области учета и управления, мнения которых расходятся от отождествления управленческого учета исключительно с учетом производственных затрат до понимания управленческого учета как самостоятельной сферы научного и практического знания об эффективности и перспективах развития деятельности хозяйствующего субъекта.

Наиболее распространенный подход к определению сущности управленческого учета содержится в работах А. Д. Шеремета, М. А. Вахрушиной, В. Б. Ивашкевича, который сводится к тому, что управленческий учет — это «подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает аппарат управления информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации» [1, с. 17].

В. Ф. Палий [2] приходит к пониманию управленческого учета как к новой комплексной отрасли знания, объединяющей несколько прикладных наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ.

В своих работах Я. В. Соколов высказывает сомнение в том, что системы управленческого и финансового учета могут разделены, так как хозяйственные процессы любого предприятия носят целостный характер и счетоводство, их отражающее, может быть только единым [3, с. 29].

Управленческий учет, по определению профессиональной организации — Института управленческих бухгалтеров (ИМА), — это добавляющий ценность процесс непрерывного совершенствования планирования, проектирования, измерения и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который направляет действия менеджмента, мотивирует поведение, поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации [4, с. 26].

Думается, что однозначного и четкого определения понятия «управленческий учет» и не может существовать, так как слишком широка область и задачи его применения, слишком различны интересы пользователей и условия деятельности хозяйствующего субъекта и т. п. Поэтому нам особенно импонирует идея С. А. Николаевой и С. В. Шебек, которые предлагают взглянуть на управленческий учет как на управленческую матрицу. Управленческая матрица основана на принципе, что система управления представляет собой, с одной стороны, сово-

купность объектов управления, а с другой — совокупность реализуемых в отношении этих объектов управленческих функций. Такая управленческая матрица позволит каждому пользователю подобрать индивидуальное определение управленческого учета в рамках общей реализуемой управленческой функции — функции учета как сбора и регистрации информации [5].

В этой связи еще более актуальной становится необходимость выработки классификационных подходов к определению управленческой информации.

Как в отечественной, так и в зарубежной литературе по бухгалтерскому управленческому учету содержится исчерпывающее количество классификаций затрат и доходов организации, методов исчисления себестоимости и т. п. Однако порядку составления и представления информации в управленческой отчетности не уделяется должного внимания. Хотя многие исследователи сходятся на мнении о том, что именно классификация управленческой отчетности является важным этапом формирования достоверной и оперативной учетной системы. Нельзя не согласиться с мнением С. С. Ованесян и И. А. Слободняк, которые считают, что классификация информации является основой эффективного информационного обеспечения. Развитая классификация как документов, так и их показателей необходима для того, чтобы обеспечить эффективный поиск, обработку на компьютере и передачу по каналам связи информации в цифровом виде [6].

При разработке автоматизированной системы управленческого учета некоторые авторы предлагают деление информационных потоков в зависимости от целей учета и его обязательности на три группы: основные, дополнительные и вспомогательные [7]. Е. Э. Гусева [8] разработала классификацию управленческой отчетности, предполагающую деление информации по ее содержанию, уровням управления и объему. Анализ систем информационного обеспечения менеджмента алтайских предприятий — переработчиков позволил нам сделать следующие выводы. Во-первых, описанные выше подходы к классификации управленческой информации недостаточны, так как не учитывают различия в целях стратегического и оперативного управления деятельностью организации. Во-вторых, количество классификационных признаков и выбор модели классификации во многом определяется организационными, технологическими условиями деятельности хозяйствующего субъекта и являются индивидуальными для каждой организации. В-третьих, определяющим принципом при разработке такого классификатора должна стать полезность информации для обеспечения эффективного бюджетирования, управления и контроля за деятельностью

Классификация информационных потоков в системе управленческого учета

организации. В-четвертых, любые сформулированные классификаторы должны давать возможность гибкого реагирования на запросы аппарата управления организацией и не могут носить исчерпывающий характер.

Нами предлагаются следующие критерии к группировке информационных потоков в системе управленческого учета: уровень и цели управления, ориентация, объект учета и отчетности, характеристика показателей (табл.).

Классификация управленческой информации в системе бухгалтерского управленческого учета

Классификационный критерий	Вид управленческой информации	Характеристика управленческой информации
1. Уровень и цели управления	Оперативная	Информация, необходимая для обоснования текущих управленческих решений по стадии производства и продажи продукции (работ, услуг)
	Тактическая	Учетные данные, лежащие в основе разработки производственной политики организации и принятия долгосрочных инвестиционных решений
	Стратегическая	Информация, поддерживающая принятие стратегических управленческих решений (стратегия, миссия и т. п.)
2. Ориентация информации	Внутренняя	Показатели, характеризующие деятельность организации, ее подразделений, центров ответственности и других аналитических позиций
	Конкурентная	Информация, раскрывающая особенности производственной, маркетинговой и инвестиционной политики предприятий-конкурентов
3. Объект учета и отчетности	Детализированная	Информация, детализирующая показатели деятельности организации в разрезе сегментов, сфер деятельности, продуктов, центров ответственности и т. п.
	Агрегированная	Учетные данные, сгруппированные по экономически однородным признакам (продуктовым, реализационным, организационным группам)
	Обобщенная	Обобщенные показатели, всесторонне характеризующие деятельность организации в целом
4. Характеристика показателей	Финансовая	Показатели деятельности организации, выраженные в стоимостном (денежном) измерителе
	Нефинансовая	Информация, представленная с помощью нефинансовых показателей

Предложенные критерии являются, с нашей точки зрения, достаточными для информационной поддержки стандартных стратегических и управленческих решений.

1. *По уровню и целям управления* информацию управленческого учета можно подразделить на оперативную, тактическую и стратегическую. Необходимость выделения стратегической информации была осознана в 80-х гг. XX в., когда стратегический управленческий учет стал потенциальной областью разработок в сфере управленческого учета. Несмотря на то, что стратегический управленческий учет как самостоятельное отдельное направление существует уже более 30 лет, до сих пор не сформулировано его однозначное определение.

Думается, что разрешить спор в отношении содержания понятия «стратегический управленческий учет» позволит классификационный подход

к формированию учетной информации. С нашей точки зрения, необходимо разграничить содержание информации исходя из целей ее формирования и предназначения. Менеджмент современного предприятия разделяет цели любого хозяйствующего субъекта на три группы: оперативные (краткосрочные), тактические и стратегические. На основании этого под оперативной управленческой информацией мы понимаем формирование данных, позволяющих эффективно осуществлять процесс управления, контроля и планирования текущей деятельности организации. Тактическая информация служит главным образом для разработки производственной политики организации на ближайшую перспективу. Стратегическая управленческая информация — это информация, обеспечивающая поддержку стратегических управленческих решений.

2. В зависимости от ориентации управленческого учета можно выделить внутреннюю и конкурентную информацию. Областью изучения внутреннего учета является деятельность предприятия и его подразделений. Конкурентная информация основана на анализе внутренней и внешней среды предприятия с целью выработки конкурентных преимуществ. Спрос на внешнюю информацию о ключевых факторах успеха бизнеса породил практику бенчмаркинга, или эталонного оценивания. Бенчмаркинг — это процесс изучения и адаптации наилучшего опыта других организаций для совершенствования собственных результатов фирмы и для установления эталона оценки других внутренних показателей исполнения [9].

Основной задачей конкурентного учета является формирование информации об изменениях в относительных конкурентных преимуществах. Управленческий учет должен отражать данные о величине не только абсолютных, но и относительных затрат и финансовом результате. Таким образом, конкурентная информация представляет собой информацию о деятельности конкурентов, их деловой окружающей среде и бизнес-тенденциях. Такая информация необходима для сокращения неопределенности и риска в области принятия стратегических решений.

3. Следующий принцип классификации определяется *необходимостью детализации, сегментации данных учета для целей стратегического и оперативного управления и контроля* за деятельностью организации. Определяющим фактором при принятии решения о децентрализации управления для многих организаций является динамично меняющаяся рыночная среда.

В соответствии с этим принципом объектами учета и отчетности могут выступать бизнес-единицы, центры ответственности, виды деятельности, инвестиционные решения, продукты или продуктовые группы, организация в целом. Структурирование компании при разработке отдельных конкурентных стратегий эффективно осуществляется путем формирования стратегических бизнес-единиц. По общепринятому определению, бизнес-единица — это подразделение, имеющее собственных внешних потребителей и известных конкурентов, производящее и реализующее конкретный ассортимент продуктов [10].

Под центром ответственности понимают область деловой активности или сегмент деятельности организации, во главе которого стоит руководитель (менеджер), контролирующий в определенной для данного подразделения степени затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса. Исходя из финансовой ответственности руководителей, которая определяется шириной предоставленных полномо-

чий и полной возложенной ответственности, выделяют центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций.

Центр затрат — сегмент предприятия, руководитель которого отвечает за произведенные затраты и расходование ресурсов. Система учета в этом случае нацелена лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Следовательно, центр затрат — то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. Степень детализации центров затрат различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат. Центры затрат могут работать в двух направлениях: получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений; довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата. Обязательным условием планирования и оценки деятельности центра затрат является формирование информации в разрезе контролируемых и неконтролируемых затрат.

Центр доходов — это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не несет ответственности за издержки (отдел оптовых продаж торговой фирмы). Однако это не означает, что в таком подразделении отсутствуют расходы. Любой центр доходов несет затраты. В системе управленческого учета он квалифицируется как центр доходов потому, что администрация организации по каким-либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения.

Центр прибыли — это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Цель центра прибыли — получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены.

Центры инвестиций — сегменты предприятия, менеджеры которых наделяются ответственностью за разработку и осуществление новых бизнес-проектов посредством принятия решений относительно оборотного капитала и капиталовложений. Руководители центров инвестиций, в сравнении со всеми другими центрами, обладают наибольшими полномочиями в руководстве и несут наивысшую ответственность за принимаемые решения.

В целях управления и совершенствования своей деятельности организации важно детализировать информацию не только по бизнес-единицам, или центрам ответственности, но и по видам деятельности.

Вид деятельности — это единица работы, или задача, содержащая конкретную цель. Каждый вид деятельности порождает определенные затраты, а следовательно, учет и анализ информации о затратах и результатах, полученных по видам деятельности, способны:

- с высокой степенью достоверности определять стоимость и производительность операций, оценивать эффективность использования ресурсов и вычислять себестоимость продукции (работ, услуг);

- принимать обоснованные решения в отношении снижения издержек, ценовой политики, товарно-ассортиментной политики, оценки стоимости операций;

- перераспределять ресурсы с максимальной стратегической выгодой;

- добиться реального контроля над косвенными затратами организации.

4. *В зависимости от показателей*, с помощью которых представляется управленческая информация, ее можно подразделить на финансовую и нефинансовую. Традиционно информация управленческого учета носила финансовый характер, она представлялась в денежных единицах. Измерение только финансовых параметров деятельности организации и ее подразделений направляло усилия менеджмента исключительно на сокращение расходов, при этом игнорировались другие важные переменные, учет которых необходим для успешного соперничества в конкурентной среде. Однако в настоящее время область управленческого учета существенно расширена за счет включения дополнительного блока операционной и нефинансовой информации, такой как качество, показатели продолжительности процесса, удовлетворенность клиентов, творческий потенциал сотрудников, эксплуатационные качества нового продукта. Включение в информационную систему организации большого количества финансовых и нефинансовых показателей может привести и зачастую приводит к противоречиям в оценке эффективности бизнеса и определении потенциальных направлений его развития.

Необходимость связывания между собой финансовых и нефинансовых показателей функционирования и выделения из них основных параметров привела к созданию ведомости сбалансированного учета — набора основных показателей, которые обеспечивают высшему аппарату управления формирование полной и оперативной информации о деятельности организационной единицы.

Основа концепции сбалансированных показателей (Balanced Scorecard) была разработана Робертом Капланом и Дэвидом Нортоном в начале 90-х гг. прошлого столетия и заключается в том, чтобы в сжатой, структурированной форме представить менеджменту самую важную для него информацию. В классическом варианте этой концепции вся информация,

необходимая руководителю для принятия решений, разбивается на четыре взаимосвязанных блока: «Финансы/Экономика», «Рынок/Клиенты», «Бизнес-процессы», «Инфраструктура/Сотрудники» [11]. Сбалансированная система трансформирует стратегию в задачи и показатели, сгруппированные по этим четырем блокам, или направлениям. Она предоставляет механизм, язык для распространения стратегии; с помощью системы оценочных критериев она информирует сотрудников о движущих факторах настоящего и будущего успеха.

Многие считают Balanced Scorecard инструментом контроля поведения, с одной стороны, и средством оценки результатов деятельности — с другой. Четыре составляющих этой системы позволяют достичь баланса между долгосрочными и краткосрочными целями, между желаемыми результатами и факторами их достижения, а также между жесткими объективными критериями и более мягкими субъективными показателями.

Хотелось бы подчеркнуть важность группировки разнородной управленческой информации не только для учетно-аналитических служб организации, но и для менеджеров, принимающих на основе этой информации управленческие решения. Ведь один и тот же показатель, например себестоимость продукции, может быть совершенно по-разному интерпретирован в разных формах управленческой отчетности. Скажем, переменная себестоимость произведенной продукции является ключевым показателем для обоснования решения об объеме и структуре выпуска, но именно на краткосрочную перспективу. Однако такой показатель становится совершенно невостребованным с точки зрения стратегического управления. При этом формирование информации о затратах по видам деятельности (метод ABC) позволяет с высокой степенью достоверности определять стоимость и производительность операций, оценивать эффективность использования ресурсов и вычислять себестоимость продукции (работ, услуг), принимать обоснованные решения в отношении снижения издержек, ценовой политики, оценки стоимости операций и т. п.

Таким образом, нами аргументирована необходимость классификации (упорядочивания) информации в управленческой отчетности организаций. Предложенные классификационные подходы являются универсальными, но не исчерпывающими для средних и крупных предприятий. Их применение при разработке стандартов управленческого учета и отчетности позволит, с одной стороны, повысить качество формируемых показателей (полезность, адресность, достоверность и оперативность), а с другой стороны, оптимизировать схему документооборота в подсистемах финансового и управленческого учета.

Библиографический список

1. Управленческий учет : учебное пособие / под ред. А. Д. Шеремета. — М., 1999.
2. Палий В. Ф. Организация управленческого учета. — М., 2003.
3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. — М., 2003.
4. Аткинсон Э., Банкер Р., Каплан Р., Янг М. Управленческий учет : пер. с англ. — 3-е изд. — М., 2005.
5. Николаева С. А., Шебек С. В. Управленческий учет. Легенды и мифы. — М., 2004.
6. Ованесян С. С., Слободняк И. А. Информационное обеспечение бухгалтерской управленческой отчетности // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. — 2012. — № 3
7. Зырянова Т. В., Тарновская Ю. С. Интеграция автоматизированных систем управления бизнес-процессами компании как составляющая унифицированного стандарта управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 35.
8. Гусева Е. Э. Управленческая отчетность и ее использование для принятия управленческих решений // Современный бухучет. — 2005. — № 1.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет. — М., 2007.
10. Уорд К. Стратегический управленческий учет : пер. с англ. — М., 2002.
11. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath&Partners : пер. с нем. — 2-е изд. — М., 2006. (Серия «Модели менеджмента ведущих корпораций»)