Формы и способы институционализации управленческого учета в России

Е.Ю. Воронова

В данной статье рассматриваются особенности институционального оформления практики управленческого учета в российских условиях, анализ и направления совершенствования институциональных механизмов распространения и закрепления отечественной практики управленческого учета.

Российские фирмы сталкиваются со структурными изменениями в экономике и вынуждены адаптироваться к новым условиям. Их бухгалтерам во многом приходится пересматривать свои первоначальные знания. Работа в постоянно изменяющихся рыночных условиях представляет собой не просто процесс, сводящийся к улучшению уже существующих способов выполнения задач при помощи введения дополнительных современных методов управленческого учета, а переосмысление самих задач и тех целей, которые они в себе несут. Речь уже идет о принятии новой институциональной реальности и новых идей, а также о влиянии этих идей на развитие бухгалтерского учета.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета (как подсистемы бухгалтерского учета) представляет собой объективную необходимость и является одним из основных условий, позволяющим руководству фирмы принимать адекватные управленческие решения. Управленческий учет предоставляет информацию и участвует в формировании институциональной структуры, содействующей процессу принятия решений.

Как самостоятельная научная дисциплина управленческий учет начал активно развиваться в России уже с первых пореформенных лет и зачастую рассматривался как новая дисциплина. Однако его формирование началось не на ровном месте, а на достаточно широком фундаменте учет-

но-аналитических решений, созданных специалистами советской школы учета. Так называемый оперативный учет на советских предприятиях использовал многие подходы и методики, которые позднее были трансформированы в технологии управленческого учета. Признавая наличие преемственности обоих понятий на уровне используемых учетных технологий, необходимо понимать принципиальное различие их теоретико-методологических позиций. В частности, управленческий учет во всем мире в настоящий момент имеет общепризнанный статус самостоятельной прикладной дисциплины.

Существуя в виде конкретной предметной области и будучи востребованным на практике в России, он так и не получил явного институционального оформления. В результате уровень управленческого учета далеко не всегда отвечает потребностям современной компании, и, наоборот, не всегда российские компании осознают важность и перспективность ведения управленческого учета, особенно внедрения его инновационных методов. Бухгалтерский (финансовый) учет, ориентированный на составление внешней отчетности и неразрывно связанный с требованиями налогового законодательства, теряет свою информативность и в ряде случаев искажает реальную ситуацию в компании. Руководство компаний при постановке управленческого учета испытывает сложности, связанные с пониманием самой сути управленческого учета. Вместе с тем

Воронова Екатерина Юрьевна – к.э.н., доцент кафедры учета статистики и аудита МГИМО(У) МИД России.
E-mail: voronovaeu@gmail.com

невозможно отрицать ни процессы институционализации управленческого учета в общем поле управленческих практик, ни наличия специфики этих процессов.

В связи с этим можно идентифицировать два направления, исследование которых вне понимания их институционального контекста оказывается, по меньшей мере, затруднительным. Каждое из направлений связано с одной значимой теоретико-методологической проблемой, решение которой представляет практический интерес. Первая проблема связана с профессионализацией сферы управленческого учета и определением его институционализированных границ. Вторая проблема предполагает наличие особенностей формирования систем управленческого учета в российских условиях.

Характеристику указанных проблемных областей можно представить в виде следующей таблицы (табл. 1).

Таблица 1

Характеристика проблемных областей в исследованиях российского управленческого учета

Проблемная область	Содержание проблемы
Профессионализация сферы управленческого учета и определение его институционализированных статусов и границ	При наличии все более расширяющегося круга работников, занимающихся управленческим учетом, их профессиональный статус и положение на правовом уровне оказываются неопределенными. Понятие «бухгалтер по управленческому учету» (или подобное ему) отсутствует. Сфера действия управленческого учета, таким образом, оказывается чрезмерно широкой и неопределенной. Соответственно здесь не возникает профессиональная идентичность, подобная той, что имеется, например, в отношении «бухгалтеров» или аудиторов. Данное положение противоречит общей тенденции к широкому распространению практики формирования и роста систем управленческого учета
Наличие особенностей формирования систем управленческого учета в российских условиях	Помимо традиционных задач управленческого учета в российских условиях решаются также некоторые специфические вопросы. Одним из основных здесь является вопрос использования управленческого учета для снижения транзакционных издержек бизнеса, в том числе обусловленных наличием теневого сектора российской экономики. Транзакционные издержки всегда являются высокими в нестабильных институциональных условиях, а последнее характерно для экономики России. Их прямой либо косвенный учет становится важнейшей задачей отечественного менеджмента, решение которой происходит прежде всего в системах управленческого учета, которые нацелены на оценку реальной, а не балансовой эффективности бизнеса. С данной проблемой смыкается другая – легитимация ряда теневых практик ведения бизнеса и включение их в нормативное поле бухгалтерского финансового и управленческого учета

Обе выделенные области научных исследований не являются изолированными друг от друга. В рамках каждой из них решаются задачи, объединенные не только общей тематикой, но и связанные друг с другом логически. И в том, и в другом случае основное направление исследований определяется логикой процессов институционализации: в одном случае – профессии, в другом – различных учетных практик. Формирование институциональной структуры любой предметной области происходит в трех направлениях. Реализация каждого из них в российских условиях обретает собственные формы, отражающие в той или иной мере специфику национальной институциональной среды:

1. Мировой опыт показывает, что профессиональное регулирование управленческого учета может осуществляться на нормативном уровне, но такое регулирование носит ограниченный характер, реализуясь преимущественно в области управления производственными затратами и калькулирования себестоимости (опыт Франции). Значительно большее распространение получил опыт саморегулирования, реализуемый преимущественно через добровольную сертификацию и создание саморегулируемых организаций. В российских условиях опыт спонтанного саморегулирования пока что отсутствует. Практически все саморегулируемые организации в известных областях деятельности созданы не на «добровольной» основе, а в соответствии с положениями того или иного закона. Кроме того, сложившаяся в России научная традиция рассматривает управленческий учет в качестве периферийной области (пусть и значимой в содержательном плане) традиционного бухгалтерского учета, о чем свидетельствуют многочисленные публикации на тему «бухгалтерский управленческий учет». Таким образом, можно обозначить указанное направление исследований как *формирование, легальное закрепление и последующее уточнение сферы действия системы профессионального регулирования, а также определение статуса и институциональных границ данной области*.

2. Регулирование управленческого учета осуществляется, с одной стороны, в рамках существующего правового поля, а с другой – в особой области внутрифирменных отношений, которые не полностью поддаются прямому законодательному контролю (внутренний распорядок, структура фирмы, должностные обязанности и т.д.). Основным вопросом здесь является то, каким образом выстраиваются на внутрифирменном уровне отношения по поводу управленческого учета, и то, какую роль он может играть на фирме. Соответственно здесь может быть обозначено второе направление, тесно связанное с первым, но имеющее самостоятельное значение: *легитимация и усиление влияния управленческого учета в вопросах бухгалтерского учета, а также усиление его статуса во внутрикорпоративных системах управления*.

3. Институциональное оформление предметной области управленческого учета определяется совокупностью процессов, объединенных под

общим названием «институционализация». Институционализация может рассматриваться как введение и закрепление в существующей практике тех или иных социально значимых элементов: норм, правил, регламентов и т.д. В данном случае речь идет о правилах, определяющих нормальный ход учетного процесса и устанавливающих легитимность его результатов. Обязательным условием здесь выступает наличие определенных институциональных механизмов, благодаря которым указанные правила определяют либо препятствуют распространению и закреплению отечественной практики управленческого учета. Поэтому третье направление может быть представлено как *создание институциональных механизмов закрепления и постоянного воспроизводства соответствующих форм практической деятельности.*

Институциональное оформление управленческого учета в России имеет свои особенности. Структурные изменения в экономике России, произошедшие за последние двадцать лет, оказали огромное влияние на институциональный контекст, в котором развивается отечественный бухгалтерский учет, в том числе и на появление управленческого учета. Во-первых, с переходом на рыночные отношения возникла необходимость в коммерческой тайне, которую в значительной степени обеспечивает ведение управленческого учета. Во-вторых, происходит все большее включение российской экономики в мировую экономику и востребование из нее наиболее прогрессивных и широко применяемых практик.

Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу «регулирование бухгалтерского учета и отчетности должно обеспечивать единство системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации»¹. Но также назрела и необходимость в разделении единого бухгалтерского учета на финансовый и управленческий учет, которая связана прежде всего:

- с начавшимся процессом интеграции отечественной учетной теории и практики с международной системой учета;

- с необходимостью переориентации части учета на нужды внутрифирменного управления².

Для современной России институт коммерческой тайны является сравнительно новым явлением, поскольку в СССР понятие коммерческой тайны и ее охраны в законодательстве отсутствовали практически до 1990 г. Большинство советских предприятий были государственными. Поэтому действовавший механизм регламентирования советского бухгалтерского учета был направлен на получение различных учетных данных и контроль сохранности и движения государственной собственности, а также коллективной собственности, характерной для отдельных отраслей³. С появлением частного бизнеса в СССР, а затем и в современной России возник и закрепился институт коммерческой тайны.

Вторая причина появления управленческого учета в России – интеграция отечественной и ме-

ждународной систем бухгалтерского учета и отчетности. Она началась: а) с Постановления Верховного Совета Российской Федерации от 23.10.1992 г. № 3708-01 «О государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики»; б) Постановления Совета Министров Правительства Российской Федерации от 12.02.1993 г. №121 «О мерах по реализации государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики». Затем Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 г. № 283 была утверждена «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

Знакомство с международной (западной) учетной практикой, произошедшее в процессе интеграции, показало, что присущее ей понятие «бухгалтерский учет» существенно шире, чем в России. В западном учете, разделенном на подсистемы финансового и управленческого учета, четко различаются понятия «бухгалтерский учет» (accounting) и «счетоводство» (bookkeeping), которое представляет собой собственно процесс ведения бухгалтерского учета, средства регистрации хозяйственных операций и хранения учетной информации. Счетоводство является частью бухгалтерского учета, главная цель которого заключается в анализе, интерпретации и использовании информации⁴. Западная система бухгалтерского учета обеспечивает информацией нужды управления в целом, то есть и внешних пользователей, и внутренних.

Кроме того, в большинстве западных стран бухгалтерский учет регулируется не столь жестко, как в России, но при этом также используются национальные и международные стандарты учета. Фактически там регулируется финансовая отчетность, т.е. правила представления и раскрытия информации, а не порядок ее получения и обработки. В то же время счетоводство является прерогативой компании в отличие от российской практики, где учетный процесс регламентируется государством посредством большого числа нормативных актов и положений. Поэтому западные компании имеют возможность организовать учетный процесс таким образом, чтобы в наибольшей степени способствовать прохождению информации и в финансовом, и в управленческом учете, сообразуясь с особенностями конкретной фирмы.

Особенностью институционального оформления управленческого учета в России также является отсутствие законодательного определения управленческого учета, в отличие от бухгалтерского (финансового) учета. Более того, официально ни разделение бухгалтерского учета на подсистемы финансового и управленческого учета, ни выделение управленческого учета в отдельный самостоятельный вид учета наравне с бухгалтерским

учетом до сих пор четко не прописано. Поэтому тема управленческого учета продолжает оставаться дискуссионной.

Соответственно понятие «управленческий учет» допускает различные толкования. Один подход совпадает с подходом, принятым в западной учетной практике и откуда Россия во многом заимствовала методологию управленческого учета. Бухгалтерский учет в данном случае рассматривается как взаимосвязь подсистем финансового и управленческого учета или финансового, управленческого и налогового учета. Согласно другому подходу, бухгалтерский учет – это прежде всего финансовый учет, а управленческий учет представляет собой систему внутрифирменного управления, включающую не только чисто учетные в традиционном понимании вопросы, но также анализ, планирование, прогнозирование, контроль, моделирование. Некоторые специалисты уравнивают управленческий учет и оперативный учет, другие – управленческий учет и производственный учет.

Существует определение управленческого учета, данное в Методических рекомендациях по организации и ведению управленческого учета, утвержденных Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России (протокол заседания от 22 апреля 2002 г. № 4). Под управленческим учетом понимается «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой, производственной, маркетинговой и иной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения». Однако в данном определении не сказано, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, более того, в данном документе управленческий учет фактически противопоставляется бухгалтерскому учету: «в системе управленческого учета, в отличие от бухгалтерского и налогового учета, генерируются данные как в денежном, так и в натуральном выражении».

Определение управленческого учета дано также в Приказе Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях». Согласно статье 47, управленческий учет «представляет собой систему экономической информации о затратах и доходах по отдельным объектам управления, представленной в различных аналитических группировках по установленным признакам». Данное определение управленческого учета является более узким по сравнению с определением, данным Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России.

В то же время, согласно статье 51, косвенно признается, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета: «Для некоторых крупных организаций может быть использован мировой опыт формирования учетной

информации, что наиболее эффективно при разделении финансового и управленческого учета... Соответственно бухгалтерский аппарат разделяется на финансовую и управленческую бухгалтерии». Здесь же признается, что управленческая отчетность «может быть не обусловлена никакими юридическими нормами».

В учебниках по управленческому учету, публикуемых в России, содержатся авторские определения управленческого учета, которые различаются между собой. В целом можно констатировать, что в настоящее время в России существуют различные подходы к вопросу определения понятия «управленческий учет». На такое различное восприятие управленческого учета повлияла советская бухгалтерская школа, которая во многом сформировала образ мыслей российских специалистов в области бухгалтерского учета.

Современное развитие управленческого учета характеризуется повышением статуса в корпоративных системах управления и расширением институциональных границ данной предметной области. Управленческий учет рассматривает не только хозяйственные операции, но и виды деятельности компании, взаимоотношения с различными заинтересованными лицами (клиентами, персоналом и др.), использует качественные показатели и т.д. Расширяясь, управленческий учет все больше отходит от того классического понимания бухгалтерского учета, которое присуще российским специалистам в данной области.

Постановка и функционирование системы управленческого учета в российских компаниях в целом аналогичны постановке и функционированию системы бухгалтерского (финансового) учета. Однако в вопросах своей регламентации управленческий учет существенно отличается от бухгалтерского (финансового) учета, который регламентируется большим количеством нормативных документов, представляющих собой систему регулирования, состоящую из четырех уровней. Можно констатировать, что бухгалтерский (финансовый) учет и отчетность регулируются в большей степени внешними институтами и в меньшей степени институтами внутри фирмы. Действующие институциональные механизмы распространения и закрепления практики управленческого учета, наоборот, в большей степени концентрируются на внутрифирменных отношениях и в меньшей степени регулируется в рамках существующего правового поля.

На управленческий учет формальные правила также оказывают существенное влияние. Формальные правила (институты) могут быть как внешними, так и внутренними. Под внешними институтами следует понимать нормативные документы, разработанные профессиональными организациями методологии и методики, используемые фирмами в процессе ведения управленческого учета, а также профессиональную и учебную литературу по управленческому учету. Хотя нормы и правила ведения управленческого учета устанавливаются фирмой самостоятельно, игно-

рирование рекомендаций внешних институтов препятствует легитимации управленческого учета и ведет к неэффективному управлению фирмой. Внутренние институты представляют собой правила самой фирмы, регулирующие организацию системы управленческого учета в компании, ее взаимосвязь с системой бухгалтерского (финансового) учета.

Внешние институты оказывают на систему управленческого учета фирмы хотя и не прямое, но весьма существенное влияние. Так, с одной стороны, в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу сказано, что «содержание, периодичность, сроки, формы и порядок составления управленческой отчетности определяются также самостоятельно хозяйствующим субъектом». С другой стороны, в том же документе указывается, что «наиболее полезным и эффективным является такое построение управленческой отчетности, при котором содержание и порядок ее составления основываются на тех же принципах, на каких составляется индивидуальная бухгалтерская и консолидированная финансовая отчетность». А в соответствии с Федеральным законом о бухгалтерском учете, формы бухгалтерской отчетности фирм, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Учитывая, что значительную часть управленческого учета составляет производственный учет (некоторые специалисты даже весь управленческий учет ассоциируют с производственным учетом), российские фирмы при ведении управленческого учета используют нормативные документы, регулирующие учет затрат и калькулирование себестоимости. К таким документам можно отнести, например, главу 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ⁵, ПБУ 10/99 «Расходы организации»⁶, отраслевые методические рекомендации и методические указания по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости, отраслевые инструкции по составу, учету и калькулированию затрат, включаемых в себестоимость и др.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности⁷ 1998 г. провозгласила «создание ряда авторитетных и представительных профессиональных (саморегулирующихся) объединений, формирование системы профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов». В России в настоящее время действуют такие профессиональные организации, как Национальный комитет бухгалтеров, финансистов и экономистов (НКБФЭ), Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России), Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (АбиАС), региональные ассоциации бухгалтеров и аудиторов.

Таким образом, в России существуют профессиональные организации и бухгалтеров, и аудиторов, и финансистов, и экономистов, но нет профессиональной организации бухгалтеров по

управленческому учету. Например, в Великобритании с 1919 г. существует Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants или СИМА). Более того, в России нет даже понятия «бухгалтер по управленческому учету», что видно из устоявшегося перевода СИМА – понятие «management accountant» обычно переводится не дословно – «бухгалтер по управленческому учету», а именно как «специалист по управленческому учету».

В то же время нельзя не видеть общую тенденцию к широкому распространению управленческого учета через образование, в том числе и при осуществлении профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов, где часть образовательной программы отводится на управленческий учет. Например, программа подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров коммерческих организаций по версии ИПБ России включает основной (базовый) курс «Управленческий учет» и продвинутый курс «Управленческий учет 2». Управленческий учет изучается также в высших учебных заведениях.

Распространение управленческого учета происходит и через профессиональную и учебную литературу. В настоящее время в России выпускаются учебники, учебные пособия, практикумы по управленческому учету как зарубежных, так и российских авторов. Причем явно прослеживается тенденция к росту количества выпускаемой учебной литературы по управленческому учету, подготовленной российскими специалистами, причем многие из них имеют гриф Учебно-методических объединений или Министерства образования и науки России. Присвоение таких грифов является одним из институциональных механизмов, способствующих легитимации управленческого учета в России.

В наибольшей степени институциональные механизмы распространения и закрепления практики управленческого учета проявляются в особой области внутрифирменных отношений. В разных компаниях система управленческого учета имеет различную глубину проникновения в деятельность компании, которая варьируется от сбора и обработки информации по отдельным центрам ответственности, видам деятельности или подразделениям до системы, интегрированной с остальной деятельностью компании. То, какую роль управленческий учет играет в компании и каким образом выстраиваются отношения вокруг системы управленческого учета, является важнейшим вопросом институционализации управленческого учета. Вне зависимости от роли управленческого учета в компании, ее формальные правила (институты) находят отражение во внутренних положениях и инструкциях, касающихся управленческого учета, например, в Положении об учетной политике компании для целей управленческого учета, в Положении об управленческом учете компании, в Руководстве по ведению управленческого учета в компании и др.

Российские компании при переходе от административно-командной системы к открытому рынку столкнулись с проблемой структурной реорганизации экономики. Такой переход – это переход к другой институциональной реальности, к которой нужно приспособить старые, годами устоявшиеся принципы, методологию, технику и, главное, мышление. Система ценностей, социальных норм и отношений, присущая определенным социальным группам, оказывала существенное влияние на реализацию конкретных принципов на практике.

С одной стороны, многие аспекты деятельности фирм менялись быстро и радикально, а, с другой стороны, сотрудники (включая бухгалтеров) нередко оставались прежними. Поэтому долгое время сохраняется старая корпоративная культура (в том числе и в области бухгалтерского учета), изменения в которой, особенно в государственных компаниях, происходят медленно. Учетные практики оказались «зажатыми» между историческими традициями и навыками работы, приобретенными в период административно-командной системы, с одной стороны, и новыми, в первую очередь экономическими принципами, с другой стороны. Все это нередко сказывается на восприятии управленческого учета как на периферийной области (пусть и значимой в содержательном плане) традиционного бухгалтерского учета.

Внедрение практик управленческого учета в российских компаниях также имеет свои особенности. В отличие от бухгалтерского (финансового) учета, который ведется с момента образования фирмы, управленческий учет, как правило, внедряется в уже работающих компаниях со сложившейся институциональной структурой. Это вызывает определенные сложности постановки и организации системы управленческого учета, поскольку для институционализации практик управленческого учета необходимо, чтобы они не только не противоречили, но и взаимодействовали с существующими на фирме институтами.

Проведенные исследования позволяют сделать вывод о необходимости дальнейшего совершенствования и расширения процессов развития управленческого учета в России. И если не брать во внимание технический аспект этого вопроса, который сводится к тому, какие именно технологии и подходы будут взяты за основу построения новых систем управленческого учета, следует признать необходимость разработки рекомендаций, направленных на совершенствование институциональных механизмов распространения, внедрения и закрепления российской практики управленческого учета (табл. 2).

В нестабильных институциональных условиях, а последнее весьма характерно для экономики России, трансакционные издержки всегда были высокими. Для достижения устойчивого экономического роста в России снижение таких издержек представляет собой важнейшую задачу. Высокий их уровень выступает как определяющая характеристика всей отечественной эконо-

мики. Важнейшей проблемой является учет и оценка трансакционных издержек. Произвести косвенную оценку можно исходя из классификации затрат на трансакционные и трансформационные (возникающие в результате трансформации ресурсов в готовую продукцию). Вычтя из себестоимости проданной продукции трансформационные издержки, которые лучше поддаются прямому подсчету, можно получить величину трансакционных издержек. Определенную сложность представляет подсчет потенциальных трансакционных издержек (например, упущенной выгоды), который будет зависеть от конкретной ситуации.

Таблица 2

Рекомендации по совершенствованию институциональных механизмов распространения, внедрения и закрепления российской практики управленческого учета

Уровень реализации	Содержание рекомендации
Государственный уровень	<ul style="list-style-type: none"> Внесение изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (дать, как минимум, определение управленческого учета). Внесение дополнений в Федеральный государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования по направлению «Экономика» (бакалавр) (включение дисциплины «Управленческий учет» в гуманитарный, социальный и экономический цикл). Введение в Общероссийский классификатор профессий категории «Бухгалтер по управленческому учету»
Профессиональный уровень	<ul style="list-style-type: none"> Создание профессиональной ассоциации специалистов, занимающихся управленческим учетом. Разработка практических рекомендаций по организации и ведению управленческого учета, в том числе с учетом отраслевых особенностей. Установление на уровне данной ассоциации необходимого квалификационного минимума для лиц, занимающихся управленческим учетом. Проведение аттестации и сертификации бухгалтеров по управленческому учету. Проведение обучения и повышения квалификации бухгалтеров по управленческому учету
Внутрифирменный уровень	<ul style="list-style-type: none"> Положение об учетной политике для целей управленческого учета. Разработка внутрифирменных стандартов и регламентов управленческого учета

Наиболее полный учет трансакционных издержек возможен в системе управленческого учета, для чего необходимо использование ряда современных методов управленческого учета, таких, как, например, функциональный метод учета затрат (Activity based costing). С появлением функционального метода учета затрат стал возможным анализ различных объектов соотношения затрат (cost objects). Термин «cost objects» можно перевести и как объекты учета затрат и как объекты калькулирования, которые в российской учетной практике различаются. Объекты учета затрат – это места их возникновения, виды или группы

однородных продуктов. Объекты калькулирования – это вид продукции (работ, услуг), имеющий определенную потребительную стоимость. Когда применение функционального метода только начиналось, продукт зачастую рассматривался как единственный объект соотношения затрат, на который и распределялись все издержки, формируя в результате полную производственную себестоимость. В этом случае продукт выступает как объект калькулирования.

Однако это лишь один из возможных подходов к функциональному методу учета затрат. Объекты соотношения затрат – это то, между чем распределяются затраты по видам деятельности. Типичными объектами соотношения затрат в функциональном методе являются: продукты, услуги, единицы продукции, партии продукции, контракты, работы, проекты, потребители, группы потребителей, каналы распределения, территории продаж. Судя по приводимому перечню объектов соотношения затрат, в данной ситуации они ближе к объектам учета затрат согласно российской терминологии. Но функциональный метод учета затрат тем и отличается от традиционных методов, что ему присуще утверждение, что возникновение затрат вызывается приобретением и использованием ресурсов, а не продукцией и т.п. Поэтому, на наш взгляд, перевод рассматриваемого термина как объекты учета затрат был бы не вполне корректным, и в данной работе используется более нейтральное понятие – объекты соотношения затрат.

Поскольку базовая информация может быть использована в различных целях, распределение затрат по видам деятельности не является конечной целью, затраты могут комбинироваться различными способами для того, чтобы обеспечить понимание динамики затрат и использования ресурсов. А для этого нужно четко представлять возможные объекты, с которыми затраты будут соотноситься. В большинстве подходов к данному методу затраты по видам деятельности распределяются между различными типами таких объектов и на различных уровнях, количество которых варьируется от одной компании к другой. Тем не менее существуют некоторые общие подходы к определению иерархии объектов соотношения затрат, а следовательно, и вызываемых ими видов деятельности.

В большинстве организаций функционируют тысячи видов деятельности, и было бы слишком дорого проследить все из них. Поэтому необходимо упростить подход. Виды деятельности и их затраты должны быть объединены так, чтобы уменьшить требования к ведению записей и их сложность. Одним из путей такого упрощения является сгруппировать виды деятельности в иерархию. Виды деятельности и их затраты можно объединить на каждом уровне иерархии в группы видов деятельности – желательно с минимальными потерями в точности. В функциональном методе учета затрат принято выделять следующие основные типы видов деятельности – связанные с продукцией, с компанией в целом и с потребителем.

Применение функционального метода учета затрат значительно продвинуло вперед анализ затрат и вызывающих их факторов (носителей затрат). Метод ABC дает возможность определить затраты на различные виды деятельности, например, на проведение переговоров с поставщиками, оформление заказа на поставки, поиск новых потенциальных поставщиков и т.п. Иными словами, функциональный метод учета затрат позволяет выявлять значительную часть транзакционных издержек.

Таким образом, методы управленческого учета предоставляют реальную возможность вести прямой учет транзакционных издержек. При этом исключительно важной представляется надлежащая классификация транзакционных издержек (табл. 3).

Таблица 3

Классификация транзакционных издержек

Способ классификации	Вид издержек	Примеры издержек
По отношению к изменению числа сделок	Переменные	Издержки измерения количества и качества вступающих в обмен товаров
	Постоянные	Издержки на создание и функционирование подразделений, осуществляющих управление сделками
По способу соотношения с конкретной сделкой	Прямые	Издержки на составление сертификата качества вступающего в обмен товара
	Косвенные	Оплата труда юристов, занятых оформлением сделок
В зависимости от места возникновения	Внешние	Издержки на ведение переговоров
	Внутренние	Издержки на исполнение трудовых контрактов (агентские издержки)
В зависимости от отражения в бухгалтерском учете	Реальные	Штрафы, пени, уплаченные за невыполнение условий контракта
	Потенциальные	Упущенная выгода
По отношению к моменту заключения контракта	Предшествующие сделке (ex ante)	Издержки на поиск информации
	Возникающие в ходе сделки (ex post)	Издержки на контроль послепродажного обслуживания
В зависимости от легальности операций	Легальные	Издержки на регистрацию прав собственности
	Нелегальные	Комиссионные за операции, содействующие уходу от налогов

Высокий уровень транзакционных издержек российского бизнеса во многом объясняется именно наличием теневого сектора российской экономики. В этих условиях на управленческий учет возлагается также снижение их, в том числе через использование практик внезаконного управленческого учета. Под ними автор понимает устойчивые учетные процессы и процедуры, регулярно реализуемые в системе управленческого учета и связанные с операциями, не имеющими легального статуса. Особенностью внезаконного управленческого учета следует признать его неформально-личностный характер. Как правило, компания осуществляет его, не закрепляя в письменной форме основные положения и не определяя особенности проводимых операций в соответ-

ствующих письменных распоряжениях. При этом лица, осуществляющие соответствующие учетные процедуры, тем не менее хорошо информированы об этих особенностях, а также достаточно строго отслеживают цепочки передачи соответствующей учетной информации.

Конечная форма представления соответствующей учетной информации здесь также носит неформальный характер и определяется не столько инструктивными указаниями, сколько практической целесообразностью. При этом круг лиц, имеющих доступ к конечным формам внезаконного управленческого учета в связи с особенностями формируемых в нем сведений, существенно сужен по сравнению с легальными формами управленческого учета. Как показывает проведенное автором исследование, основные цели ведения внезаконного управленческого учета во многом определяются следующими особенностями осуществления любой теневой деятельности:

- 1) в связи с отсутствием легального статуса операций, они, как правило, не облагаются налогами либо сознательно выводятся из-под налогообложения;
- 2) повышенная потребность в поддержании конфиденциальности в нелегальной деятельности и сохранении тайны осуществляемых операций;
- 3) отсутствие возможности правового или судебного урегулирования возможных конфликтов;
- 4) высокий уровень издержек легализации.

Иными словами, внезаконная деятельность характеризуется высокими доходами и высокими сопутствующими рисками, что обеспечивает двойственность основной цели внезаконного управленческого учета. Помимо верного исчисления результатов проведения теневых операций, формируемая в нем информация должна способствовать в первую очередь минимизации расходов, связанных с повышенным уровнем риска осуществления таких операций.

Подводя итог, следует сказать, что совершенствование институциональных механизмов распространения и закрепления отечественной практики управленческого учета включает следующие направления:

– во-первых, институциональные механизмы на государственном уровне должны активизироваться и принимать большее участие в распространении и легитимации управленческого учета, как минимум, предоставив законодательное определение управленческого учета;

– во-вторых, институциональные механизмы на профессиональном уровне должны играть главную методическую роль в формировании отечественных практик управленческого учета;

в-третьих, институциональные механизмы на внутрифирменном уровне должны определять практическое применение управленческого учета, усиливать его влияние во внутрикорпоративных системах управления и системе бухгалтерского учета в целом;

– в-четвертых, совершенствованию институциональных механизмов распространения и закрепления отечественных практик управленческого учета способствует использование практик управленческого учета для снижения транзакционных издержек бизнеса, в том числе обусловленных наличием теневого сектора российской экономики. Такой подход содействует легитимации некоторых теневых практик ведения бизнеса и включению их в нормативное поле управленческого учета.

Voronova E.Y. Forms and Ways of Institutionalisation of Management Accounting in Russia.

Summary: This article deals with details of institutional incorporation of management accounting practices in Russian environment, with analysis and trends of improvement of institutional distribution mechanisms and fixation of native management accounting practice.

Ключевые слова

Управленческий учет, учетные практики, функциональный метод учета затрат, транзакционные издержки, институциональные механизмы.

Keywords

Management accounting, accounting practices, activity based costing, transaction costs, institutional mechanisms.

Примечания

1. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».
2. Чупахина Н.И. Теоретические основы создания системы управленческого учета в АПК // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 5. С. 85.
3. Поленова С.Н. Отечественная система регулирования бухгалтерского учета в период перехода к рыночным отношениям // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 13. С. 22.
4. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ., 2-е изд. М.: Финансы и статистика. 2005. С. 13.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 19.07.2011).
6. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» ПБУ 10/99» (ред. от 08.11.2010).
7. Постановление Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».