

УДК 657.1

МЕТОДИКА БАЛАНСОВОГО ОБОБЩЕНИЯ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

Е.А. ШАРОВАТОВА

(Ростовский государственный экономический университет)

Рассмотрена взаимосвязь результативных показателей управленческого учёта, позволяющих формировать баланс зависимых величин в разрезе доходов, расходов и финансовых результатов. Предложен формат балансового обобщения зависимых показателей по центрам затрат, носителям затрат и центрам ответственности.

Ключевые слова: управленческий учёт, управление, объект учёта, центр затрат, носитель затрат, центр ответственности, доходы, расходы, финансовые результаты, баланс, цели управления.

Введение. Целью адаптации управленческого учёта в современной микроэкономике является повышение эффективности рыночной системы управления. Внешняя конкуренция вызывает внутреннюю бизнес-среду к совершенствованию, мотивируя подразделения увеличивать свою рентабельность. Классическая схема управленческого учёта рассматривает детализацию доходов, расходов и финансовых результатов в рамках различных объектов учёта, группируя аналитические показатели по ним параллельно с финансовым учётом. Для последнего показатели актуальны в агрегированном виде без детализации, при этом в финансовом учёте игнорируется внимание к аналитическим признакам, например, к центрам затрат и центрам ответственности.

Исследуя возможности совершенствования системы управления современным предприятием на основе инструментария управленческого учёта, автор предлагает использовать приём балансового обобщения в отношении результативных показателей коммерческой деятельности, что позволит наглядно демонстрировать участие каждого объекта управления в создании прибыли предприятия. Указанный способ управления применим в системной технологии управленческого учёта, которая функционирует в самостоятельной настройке программного обеспечения на основе счетов и двойной записи.

Модель балансового обобщения. Бухгалтерский учёт, идя к цели определения финансового результата и последовательности его формирования, постоянно проходит путь систематической балансировки активов по их размещению и по источникам образования, оценивая и те и другие с точки зрения их влияния на финансовый результат. Это достигается путём применения основного приёма бухгалтерского учёта, а именно двойной записи. В ходе этого в динамике формируется история активов, приносящих выгоды предприятию, и история активов, уменьшающих эти выгоды. Накопив на момент окончания отчётного периода багаж знаний о полученных и уменьшенных выгодах, бухгалтерский учёт подводит черту в виде формирования основной формы бухгалтерской отчётности, формы №2 «Отчёт о прибылях и убытках».

Инвестиционный интерес к деятельности экономического субъекта первично удовлетворяется информацией из отчёта о прибылях и убытках, вторично – из бухгалтерского баланса. Не преуменьшая значение остальных форм отчётности, можно утверждать, что они лишь детализируют ряд показателей первых двух указанных нами форм. Известный учёный в области истории развития бухгалтерского учёта Я. В. Соколов обосновывает, что «бухгалтерский учёт есть наука о методах исчисления финансовых результатов работы хозяйствующих субъектов... Бухгалтерский учёт позволяет раскрыть закономерности фактов хозяйственной жизни, ибо каждый из них несёт в себе как положительный, так и отрицательный заряд. Первый формирует доходы, второй – расходы. Таким образом, необходимо сказать, что бухгалтерский учёт позволяет раскрыть закономерности хозяйственной жизни, состоящей из фактов, формирующих доходы и расходы предприятия» [1].

В результате бухгалтерский учёт сводится к исчислению прибыли, делая остальные задачи, сопутствующие основной цели. Управленческий же учёт расширяет границы познания в отношении доходов, расходов и финансовых результатов, раскрывая информацию о том, кто способствовал своими знаниями получению доходов и положительных результатов (какие центры ответственности), как распределены места получения доходов и положительных результатов (в каких центрах затрат), что способствовало получению доходов и положительных результатов (какие носители затрат). Агрегированную в форме №2 «Отчёта о прибылях и убытках» информацию финансового учёта о доходах, расходах и финансовых результатах, управленческий учёт призван произвести декомпозицию результативных показателей на системной основе, что станет полной гарантией объективности и полноты информационной основы для принятия управленческих решений. На этом пути познания возможностей управленческого учёта мы приближаемся к более совершенному формату основного инструмента управления – внутренней управленческой отчётности.

Инструмент балансового обобщения всегда использовался в отечественных и зарубежных концепциях для создания различных моделей баланса с целью совершенствования оценки и анализа учётных данных. Методологический подход к балансовому моделированию основывался на избрании такого формата балансируемых показателей, которые являются максимально удобными для оценочной деятельности и принятия управленческих решений.

Сама теория балансового обобщения не нова и пополнила научные знания в период зарождения бухгалтерской науки. Ещё к началу эпохи Возрождения в Италии (XII-XIII века) сложились понятия прибыли, капитала, бухгалтерского счёта, баланса и иных экономических категорий.

Основным аргументом использования инструмента балансового обобщения данных управленческого учёта является наглядность результативной информации и привычная простота взаимосвязи показателей в формате балансового равенства. При этом в балансе управленческого учёта, предложенном ниже, отсутствуют результаты нейтральных для него операций: по получению и перемещению материальных ценностей, внеоборотных активов, изменению фондов, всех видов задолженностей и иная информация.

Взяв за основу форму отчёта о прибылях и убытках, мы можем спроецировать некий баланс, в левой части которого представлены доходы, в правой – их распределение. В этом его схожесть с балансом, формируемом в системе динамического учёта, «ведущегося исходя из приоритета отражения метаморфоз капитала» [2].

Теории балансового обобщения известны две формы баланса: динамический и статический. Основная задача динамического баланса заключается в демонстрации полученных доходов, готовых к распределению на конкретную дату. На основе динамической балансовой теории представлялась возможность показать эффективность деятельности организации на основе демонстрации её финансового результата. Сам динамический баланс отражает кругооборот капитала предприятия, а его составные части представлены стадиями движения доходов и расходов. В отличие от привычного баланса динамический баланс предполагает иное экономическое содержание в отношении своих активов, под которыми понимаются расходы предприятия. Пассив, в свою очередь, трактуется как экономические выгоды, которые могут принести указанные активы.

В какой-то мере альтернативой ему является статический баланс, полученный по результатам учёта, «ведущегося исходя из приоритета отражения в отчётности финансового положения фирмы, потенциально достижимого в условиях её фиктивной ликвидации на дату составления баланса» [2]. Его идея воплощается в отражении платёжеспособности предприятия и возможности погасить свои долги.

«Терминами статический и динамический баланс мы обязаны одному из самых известных бухгалтеров на протяжении всей истории нашей профессии – Эйгену Шмаленбаху (1873-1955). Статическая теория баланса так была названа им в целях противопоставления своего учения (динамической теории баланса) традиционным взглядам, наиболее ярким выразителем которых он считал последователя И.Ф. Шера (1846-1924) Генриха Никлиша (1876-1946)» [3].

Воплощая идею систематизации доходности и издержкоёмкости для обобщения показателей управленческого учёта, в своём исследовании мы приблизились к тому, что для этих целей более всего подходит метод динамического балансового обобщения. Структурируя финансовое положение организации в разрезе доходов и расходов по данным управленческого учёта и без вмешательства свода нейтральных для этого операций, мы формируем динамическое балансовое равенство, способное диверсифицировать величину созданного капитала за конкретный период времени в разрезе объектов, ответственных за его создание. Привычный вариант бухгалтерского баланса не способен предоставить такую информацию, поскольку результатом его учёта является информация об изменении каждой статьи собственного капитала вне связи с участниками его изменения. «Капитал в балансе концентрируется в небольшом числе статей, вплоть до сведения к двум: капиталу (собственным средствам), с выделением доли меньшинства, и накопленным финансовым результатом. Такое представление капитала в балансе полностью соответствует представлению о нём как о чистых активах, разнице между активами и пассивами. Следовательно, внутреннее распределение составных частей капитала абсолютно не важно» [4].

Именно это стало основным аргументом использования инструмента декапитализации части собственного капитала, источником изменения которого стали финансовые результаты периода. Применение для этих целей балансового обобщения информации управленческого учёта объясняется потенциальной способностью балансового равенства к моделированию, что позволяет спроецировать её на информационную базу управленческого учёта. В свою очередь, информационная база формируется на системной основе и способна агрегироваться по различным аналитическим признакам в самостоятельном информационном модуле. Экономический интерес к материальной идентификации источников формирования капитала привёл нас к моделированию некоего баланса доходов и расходов в разрезе различных аналитических признаков. Поскольку интересующие нас категории являются основой компромисса между риском и доходностью, более всего необходим некий формат отчётности, позволяющий поддерживать высокий уровень математизации, характерный для управленческого учёта.

Необходимо отметить, что отдавая предпочтение динамической модели баланса в поиске балансового равенства для управленческого учёта, мы нашли подтверждение этому во мнении экономической сути баланса ряда авторов, приведённых М.Ю. Медведевым в своём издании «Как понимать баланс» [5]. Из предложенных им 187 характеристик баланса, 9 подтверждают эластичность баланса, дающего возможность включать в его форму разнообразное содержание.

В табл.1 представлен базовый формат динамического управленческого баланса на основе декомпозиции доходов и расходов, востребованных в управленческой сфере. В зависимости от экономического содержания финансового результата, баланс уравнивается прибылью (в левой его части) или убытком (в правой его части).

Таблица 1

Статическое балансовое обобщение показателей управленческого учёта (базовый формат)

№ п/п	Статьи баланса	Сумма	Статьи баланса	Сумма
1	Расходы всего, в том числе:		Доходы всего, в том числе:	
1.1	Расходы носителей затрат		Доходы носителей затрат	
1.2	Расходы центров затрат		Доходы центров затрат	
1.3	Расходы центров ответственности		Доходы центров ответственности	
2	Прибыль, в том числе:		Убыток, в том числе:	
2.1	Носителей затрат		Носителей затрат	
2.2	Центров затрат		Центров затрат	
2.3	Центров ответственности		Центров ответственности	
3	Баланс		Баланс	

Таким образом, интерес к такой интерпретации балансового обобщения продиктован интересом к категории капитала, поскольку его изменение напрямую связано с основной целью

воспроизводственной деятельности – прибылью экономического субъекта. Этим и продиктован поиск источника возникновения капитала в разрезе участников его простого и расширенного производства и позволит нам приблизиться к концепции финансовой природы капитала. «В бухгалтерском учёте категория «капитал» является необходимым элементом системы двойной бухгалтерии, использовавшейся в итальянских городах уже XIII-XIV вв. Поначалу соответствующий счёт и сальдо по нему рассматривалось чисто в техническом ключе – как балансир, уравнивающий совокупную величину активов и обязательств сторонним лицам. Позднее пришло понимание капитала как категории, характеризующей долю собственника (собственников) в активах фирмы, получила распространение идея увязки прибыли и капитала» [2].

Способность капитала характеризовать возможность инвестирования финансовых средств в активы фирмы использована нами в балансе управленческого учёта, демонстрирующего возникновение исходной доли капитала за конкретный период времени. При этом своеобразная многовекторная модель балансового обобщения управленческого учёта позволяет продемонстрировать внутреннюю доходность объектов управленческого интереса.

В теории современного управления уже адаптируются трёхвекторные системы балансов, способствующие, исключительно, более полному пониманию типового бухгалтерского баланса. «Двухвекторная система обобщения итоговой бухгалтерской информации, являясь важной формой бухгалтерской отчётности, не способствует полному пониманию финансово-экономического положения промышленного предприятия. Традиционная двухвекторная форма бухгалтерского баланса позволяет иметь представление о размещении имущества по видам, составу и источникам его финансирования. Для расширения информационных возможностей бухгалтерского баланса могут быть построены многовекторные системы балансового обобщения. К примеру, третий вектор трёхвекторного баланса может обеспечить представление информации об использовании имущества промышленного предприятия по направлениям и видам деятельности. Если надо иметь представление о местах размещения, распределения и использования имущества, третий вектор информации просто необходим. Этот вектор информации с позиции права владения показывает, у кого и в каких объёмах размещены хозяйственные средства промышленного предприятия. ...Трёхвекторный баланс следует рассматривать исключительно как приложение к утверждённой унифицированной форме бухгалтерского баланса» [6].

Безусловно, предлагаемое трёхвекторное расширение унифицированного бухгалтерского баланса, на наш взгляд, расширит объём знаний в действующем балансе, но информация о том, «где находятся, сколько стоят, в чём выражены», делает трёхвекторный баланс переизбыточным для его восприятия. На наш взгляд, более целесообразно подобные задачи решать через систему дополнительных расшифровок, которые в большей степени необходимы внутренним пользователям, нежели пользователям внешней отчётности. По этой причине принцип трёхвекторности имеет большое значение с точки зрения его использования для балансового обобщения в управленческом учёте. В связи с этим представленный выше базовый вариант динамического баланса управленческого учёта может иметь модификации в зависимости от различных факторов. В качестве таковых воспринимаются следующие:

- наличие технологии с длительным циклом изготовления продукции предполагает целесообразным отражение в балансе остатков несписанных издержек в разрезе ответственных за эти издержки;

- наличие остатков ТМЦ и основных средств (по остаточной стоимости) предполагает декапитализировать их в разрезе объектов будущего потребления.

Указанные факторы обусловлены лишь временным лагом между датой наличия остатка материальных активов и датой их предполагаемого списания на уменьшение доходов. Важность отражения таких расходов в балансе управленческого учёта позволяет оценить возможное влияние имеющихся остатков на будущие финансовые результаты и прирост в будущем собственного

капитала. Кроме того, детализация статей баланса в разрезе объектов учёта позволит ранжировать финансовые результаты по центрам ответственности. В табл.2 представлен полный формат балансового обобщения показателей управленческого учёта.

Таблица 2

Балансовое обобщение показателей управленческого учёта
(полный формат)

Показатели (актив)	Сумма	Показатели (пассив)	Сумма
Раздел I. РЕАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ		III. РЕАЛЬНЫЕ ДОХОДЫ	
1. Расходы всего, в том числе:		6. Доходы всего, в том числе:	
1.1 Расходы носителей затрат		6.1 Доходы носителей затрат	
1.2 Расходы центров затрат		6.2 Доходы центров затрат	
1.3 Расходы центров ответственности		6.3 Доходы центров ответственности	
2. Прибыль всего, в том числе:		7. Убыток всего, в том числе:	
2.1 Носителей затрат		7.1 Носителей затрат	
2.2 Центров затрат		7.2 Центров затрат	
2.2 Центров ответственности		7.3 Центров ответственности	
3. Баланс текущий (п. 1 + п. 2)		Баланс текущий (п. 6 + п. 7)	
II. ВМЕНЁННЫЕ РАСХОДЫ		IV. ВМЕНЁННЫЕ ИСТОЧНИКИ	
4. Вменённые расходы (остаток ТМЦ, незавершённое производство) всего, в том числе:		8. Собственные источники	
4.1 Расходы носителей затрат		8.1 Прибыль	
4.2 Расходы центров ответственности		8.2 Добавочный капитал	
5. Вменённые расходы на покрытие остаточной стоимости основных средств всего, в том числе:		8.3 Резервный капитал	
5.1 Расходы носителей затрат		9. Заёмные источники	
5.2 Расходы центров ответственности		9.1 Кредитные ресурсы	
		9.2 Займы	
		9.3 Отложенные обязательства	
Баланс вменённый (п. 4 + п. 5)		Баланс вменённый (п. 8 + п. 9)	
Баланс (всего)		Баланс (всего)	

Как видно из данных табл.2, управленческий баланс состоит из двух разделов в левой и правой его части: первый и третий разделы отражают реальные доходы, расходы и финансовые показатели, которые имели место быть за конкретный финансовый период.

В этих разделах предлагается группировать доходы и расходы в разрезе трёх групп объектов управления, разница между которыми сбалансирована финансовыми показателями (вторая и седьмая статьи). При этом расходы носителей затрат, центров затрат и центров ответственности равны между собой, также как между собой и доходы, так как речь идёт об одной и той же массе и тех и других. Возникает вопрос перегруппировки показателей с одних объектов на другие. Этому способствуют приёмы трансфертного ценообразования, которые предложены в следующей части работы.

Второй раздел включает вменённые расходы в виде остатков ТМЦ, незавершённого производства, остаточной стоимости основных средств, четвёртый – вменённые собственные и заёмные источники для покрытия вменённых средств.

Термин «вменённые» применяется в характеристиках издержек управленческого учёта в различных вариациях, суть которых сводится к воображаемым затратам, которые добавляют при принятии решений, и которых в реальности может и не быть. В нашем случае в качестве вменённых расходов они характеризуют будущие затраты в виде имеющихся в остатке ТМЦ, незавершённого производства и остаточной стоимости основных средств. Данные активы приобретались в рамках конкретных договоров, что позволяет их соотнести с конкретными носителями затрат, в рамках определённой зоны ответственности, что позволяет также их соотнести с конкретным центром ответственности.

В качестве вменённых источников они характеризуют долю собственных, а в случае недостаточности долю заёмных источников, за счёт которых временно профинансированы указанные остатки.

Именно такова наглядность экономической привлекательности баланса управленческого учёта, который демонстрирует не только соотношение «доходы – расходы» в разрезе различных аналитических признаков, но и обеспеченность остатка материальных ценностей (незавершённого производства, ТМЦ и остаточной стоимости основных средств) собственными и заёмными источниками.

Заключение. Таким образом, метод балансового обобщения, используемый при формировании бухгалтерского баланса, объединяет все аналитические операции субъекта, структурируя их в соответствии с функциональными признаками каждой операции и отражая (или не отражая) влияние этих операций на финансовые результаты. Именно признак влияния операций на финансовые результаты и взят нами за основу формирования балансового равенства этих операций в рамках управленческого учёта. Иными словами, балансовое равенство по структуре, предложенного в виде базового (табл.1) или полного (табл.2) формата, целесообразно проецировать на форматы управленческих отчётов при их разработке в отношении учётно-управленческих объектов. При этом утверждение известного учёного В. Я. Соколова о том, что «какую бы теорию баланса ни выбирали, необходимо признать, что формула $A - П = K$ (*актив, пассив, капитал – ред. автора*) носит чисто условный характер» [4], позволило нам перенести эту условность в управленческий учёт и предложить агрегирование ряда релевантных показателей, включая показатели капитала, в балансовом равенстве управленческого учёта.

Каждый из предложенных признаков подтверждает готовность управленческого баланса решать задачи трансформации доходов и расходов в разрезе управляемых объектов, а также долю их участия в пополнение собственного капитала. При этом, предвосхищая содержательную сторону баланса над его формальной стороной, можно с уверенностью утверждать, что отдельные факты отражения операций в системе управленческого учёта (т.е. в дополнительной системе аналитических учётных признаков к результативным показателям) не раскроют содержания учётной информации. Это является подтверждением, что в меньшей степени целью управленческого учёта является простая регистрация фактов хозяйственной деятельности. Удовлетворение интереса внутренних пользователей результатами управленческого учёта возможно в рамках различных моделей отчётности, имеющих сюжетно-смысловое содержание.

Библиографический список

1. Соколов Я.В. Финансовый результат как цель бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учёт. – 2010. – №21.
2. Ковалёв В.В. Корпоративные финансы и учёт: понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие / Вал.В. Ковалёв, Вит.В. Ковалёв. – М.: Проспект, КНОРУС, 2010. – 768 с.
3. Пятов М.Л. Реальность и условность в бухгалтерском учёте / М.Л. Пятов, Н.Н. Карзаева // Бухгалтерский учёт. – 2011. – №7.
4. Соколов В.Я. Капитализация капитала / В.Я. Соколов // Бухгалтерский учёт. – 2011. – №7. – С. 95.
5. Медведев М.Ю. Как понимать баланс / М.Ю. Медведев. – М.: Проспект, 2009. – 227 с.
6. Мишин Ю.А. Формирование учётной управленческой информации в системе контроля деятельности промышленной организации: вопросы теории, методологии и практики: дис. ... д-ра экон. наук. – М., 2008.

Материал поступил в редакцию 15.09.2011.

References

1. Sokolov Ya.V. Finansovy`j rezul`tat kak cel` buxgalterskogo uchyota / Ya.V. Sokolov, M.L. Pyatov // Buxgalterskij uchyot. – 2010. – #21. – In Russian.
2. Kovalyov V.V. Korporativny`e finansy` i uchyot: ponyatiya, algoritmy`, pokazateli: ucheb. posobie / Val.V. Kovalyov, Vit.V. Kovalyov. – M.: Prospekt, KNORUS, 2010. – 768 s. – In Russian.
3. Pyatov M.L. Real`nost` i uslovnost` v buxgalterskom uchyote / M.L. Pyatov, N.N. Karzaeva // Buxgalterskij uchyot. – 2011. – #7. – In Russian.
4. Sokolov V.Ya. Kapitalizaciya kapitala / V.Ya. Sokolov // Buxgalterskij uchyot. – 2011. – #7. – S. 95. – In Russian.
5. Medvedev M.Yu. Kak ponimat` balans / M.Yu. Medvedev. – M.: Prospekt, 2009. – 227 s. – In Russian.
6. Mishin Yu.A. Formirovanie uchyotnoj upravlencheskoj informacii v sisteme kontrolya deyatel`nosti promy`shlennoj organizacii: voprosy` teorii, metodologii i praktiki: dis. ... d-ra e`kon. Nauk. – M., 2008. – In Russian.

GENERALIZATION TECHNIQUE OF BALANCE IN MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM

Y.A. SHAROVATOVA

(Rostov State University of Economics)

The relationship between the performance factors of the management accounting that permit to form the balance of dependent quantities in terms of revenues, expenditures and financial results, is considered. Format of the balance generalization of the dependent indices for the cost centres, cost drivers, and responsibility centres is offered.

Keywords: management accounting, management, accounting entity, cost centre, cost driver, responsibility centre, revenues, expenditures, financial results, statement of balance, administrative objectives.