

УДК 657.22

UDC 657.22

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ, СУЩНОСТЬ И СОВРЕМЕННАЯ НАУЧНАЯ КОНЦЕПЦИЯ**MANAGEMENT ACCOUNTING: EMERGENCE PRECONDITIONS, ESSENCE AND MODERN SCIENTIFIC CONCEPT**

Мартыненко Елена Викторовна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета

Martynenko Elena Viktorovna
Cand.Econ.Sci., associate professor of the Accounting department

Баранников Антон Александрович
студент учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Barannikov Anton Aleksandrovich
student of the Accounting and Financial department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В данной статье рассматриваются предпосылки возникновения бухгалтерского управленческого учета, его основные различия с финансовым учетом и его современная научная концепция

In the article, the preconditions of emergence of accounting management calculation, its main distinctions with the financial account and its modern scientific concept are considered

Ключевые слова: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, СУЩНОСТЬ, ПРЕДМЕТ, ЗАДАЧИ, НАУЧНАЯ КОНЦЕПЦИЯ

Keywords: MANAGEMENT ACCOUNTING, ESSENCE, SUBJECT, TASKS, SCIENTIFIC CONCEPT

Становление и формирование управленческого учета невозможно понять в отрыве от истории развития калькуляционного и производственного учетов. Калькуляционный учет возник вместе с хозяйственным учетом и явился следствием обменных операций. Производитель всегда должен был знать, во что ему обходятся производство и сбыт продукции. На первых порах своего развития калькуляционный учет был примитивным. Промышленный переворот, произошедший в конце XVIII в., переход от индивидуальной и мануфактурной к фабричной организации производства, появление многочисленных промышленных предприятий, акционерных обществ и свободного предпринимательства способствовали возникновению конкуренции, рынков капиталов, товаров и труда, а также свободному ценообразованию. В этих условиях возросло значение калькулирования, прежде всего, как инструмента оценки рентабельности товаров, уровня выгодности рыночных цен.

Новое развитие калькуляционный учет получил на рубеже XIX – XX вв. Концентрация производства на основе научно-технического прогресса сопровождалась дальнейшим разделением и специализацией труда.

<http://ej.kubagro.ru/2013/02/pdf/10.pdf>

Появились новые организационные и технические решения: поточное производство, конвейерная сборка изделий, автоматические линии обработки. За короткое время на рынок выбрасывались такие массы товаров, которые полностью удовлетворяли платежеспособный спрос. Существенно усложнялось управление производством, заинтересованные лица стали требовать от предпринимателей предоставления все большей информации об их финансовой и производственно-коммерческой деятельности. Одновременно с этим обнаруживались и недостатки калькуляционного учета, обеспечивающего информацию, благодаря которой не возможно было принять оперативные решения. Усредненные данные о себестоимости конечного продукта, изготовление которого в крупном массовом производстве осуществляется в десятках цехов, не стали отражать всей картины формирования себестоимости, так как не давали возможности найти скрытые причины и виновников ее удорожания. В этих условиях получение прибыли все больше стало зависеть от эффективности управленческой работы, четкой организации производства и проведения политики режима экономии ресурсов, что потребовало перестройки всей системы бухгалтерского учета на предприятии.

Необходимость соответствия бухгалтерского учета условиям конкурентной экономики, предоставление информации все большему кругу внешних пользователей, а также обеспечение сохранности коммерческой тайны обусловили деление прежней единой бухгалтерии предприятия на две самостоятельные части – финансовой и калькуляционной.

Калькуляционная бухгалтерия обозначала свои задачи, которые сводились к содействию эффективного управления производством, то есть обеспечения процесса управления оперативно-аналитической информацией, содержанию в поле контроля всех производственно-структурных подразделений, их затрат и доходов.

Следует отметить, что в советское время достаточно успешно реализовывался калькуляционный учет в отраслях экономики. Методологической основой реализации калькуляционного учета является нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Калькуляционный учет, основанный на использовании нормативной базы затрат, связан с оперативным (сметным) планированием и контролем деятельности организации. Результатами оперативного планирования в советское время были «техпромфинплан» и сметы по видам деятельности предприятия. Можно провести аналогию между сметным планированием в советское время и системой бюджетирования обычной деятельности хозяйствующего субъекта в рыночных условиях. С учетом того факта, что составление бюджетов обычной деятельности является одной из функций управленческого учета, оправданно считать сметное планирование, реализуемое в советское время, одним из этапов развития отечественного управленческого учета.

Таким образом, в советский период истории России были заложены теоретические и методологические основы отечественного управленческого учета [12].

С конца 40-х годов нашего столетия в США и некоторых странах Западной Европы бухгалтерский учет начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, а бухгалтер стал уделять внимание прогнозированию, планированию, принятию решений и контролю за обеспечением информацией управленческих служб предприятия, т. е. у него появились дополнительные функции в области управления и принятия хозяйственных решений.

Появление бухгалтерского управленческого учета, как самостоятельной учебной дисциплины, связывают с Американской ассоциацией бухгалтеров. Впервые в 1972 г. ассоциация подготовила специалистов по управленческому учету с присвоением выпускникам

квалификации бухгалтера-аналитика. Этот год ознаменовал официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Следует отметить, что появление управленческого учета было не просто сменой терминов, а новым явлением, которое получило развитие в рамках производственного учета и требовало большой организационной и методологической перестройки всей системы бухгалтерского учета [9].

Содержание понятия «управленческий учет» в разных странах различное. В Германии этим термином до последнего времени не пользовались вообще, предпочитая называть соответствующий учебный курс «Исчисление (учет) затрат и результатов». Область планирования, учета, контроля и анализа издержек соответственно ограничивается в основном выручкой от продаж и затратами текущего года. В англоязычных странах (США, Англии, Канаде) управленческий учет рассматривают шире. В его сферу входят финансовые и производственные инвестиции, результаты их использования. Во Франции предпочитают иметь дело с понятием «маржинальный учет» и ограничивают его поиском и обоснованием управленческих решений на перспективу с использованием показателей маржинальной прибыли [7]. В настоящее время управленческий учет является составной частью системы управления предприятием. Теории и практике управленческого учета уделяется много внимания. Среди зарубежных ученых наиболее известны работы таких авторов, как Р.Л. Акофф, К. Друри, Ч. Хорнгрен, Д. Мидлтон, Б. Райн, Р. Энтони, Д. Хиггинс и др. В попытках установить наиболее точное и полное определение управленческого учета мы обратились к экономическим словарям.

Оксфордский экономический словарь управленческий учет определяет очень широко как часть бухгалтерского учета, функцией которого является предоставление информации, полезной для руководства организации, для управления активами и обязательствами [2].

Словарь по экономике Коллинза управленческий учет определяет как отчетность, используемую для информирования управляющих с целью облегчения планирования и контроля над деятельностью компании. Управленческий учет содержит более детальную информацию, чем финансовая отчетность, например, сведения об изменениях выручки и затрат по различным продуктам, заводам или отделам. Это дает возможность сравнить и обнаружить прибыльные и неприбыльные виды деятельности. Управленческий учет также обеспечивает более частное, чем финансовая отчетность, информирование о состоянии дел. Это обеспечивает управляющим оперативную обратную связь, позволяющую быстро выявлять причины неэффективной работы.

Одним из родоначальников управленческого учета считают американского ученого, профессора К. Друри. В своих работах он обращает внимание на такие позиции управленческого учета, как:

- цели управленческого учета;
- пользователи учетной информации;
- сравнительные характеристики систем управленческого учета и финансового учета;
- процесс принятия решений;
- процесс управления;
- роль бухгалтера-аналитика в управленческом процессе. Основное предназначение управленческого учета он видит в предоставлении соответствующей информации, необходимой менеджерам для принятия решений, планирования, осуществления контроля и оценки показателей функционирования организации [6].

В литературе других зарубежных авторов можно встретить следующие трактовки понятия «управленческий учет»:

- «это неотъемлемая часть менеджмента, связанная с выявлением, предоставлением и интерпретацией информации руководству, в целях эффективного управления компанией» (А. Апчерч) [1];

- «это процесс в рамках организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, управления и контроля за ее деятельностью» (Р. Энтони) [18];

- «это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами» (Ч. Хорнгрен) [5].

Между тем потребность в функционировании управленческого учета в нашей стране возрастает. Однако это не дань моде, а веление времени. Подтверждением этого может служить появление в последнее время множества научных трудов, учебников, учебных пособий, монографий и статей, посвященных проблемам организации управленческого учета.

Среди российских ученых, труды которых посвящены организации и методологии учета, можно назвать: М.А. Бахрушину, В.Б. Ивашкевича, В.Э. Керимова, Г.М. Лисович, С.А. Николаеву, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палий, Л.И. Хоружий и др.

Так, в своей книге «Бухгалтерский управленческий учет» М.А. Бахрушина управленческий учет определяет как «самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений. Этот процесс включает: выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию и передачу информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций [3]. Управленческий учет представляет собой одновременно и систему и область исследований. Он, по мнению Бахрушиной, является важным элементом системы управления

организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

В.Б. Ивашкевич при формулировке понятия «управленческий учет», ссылается на Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, разработанные и утвержденные Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации, в соответствии с которыми под управленческим учетом понимается «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения» [7]. Это определение соответствует международным стандартам и наиболее полно характеризует сущность и назначение учета для управления предприятием.

Г.М. Лисович управленческий учет определяет как «систему учета, планирования, контроля, анализа информации о затратах и результатах хозяйственной деятельности, необходимой управленческому персоналу для управления деятельностью организации» [11]. По его мнению, управленческий учет является связующим звеном между учетным процессом и управлением предприятием.

Н.П. Кондраков приводит следующее определение управленческого учета – «это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и предоставления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделениях для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью» [10]. Процесс сбора информации о хозяйственной деятельности организации заключается в определении, классификации, оценке и измерении хозяйственных операций и других экономически значимых событий с целью последующего их отражения в системе управленческого учета. Под регистрацией понимают упорядоченное и последовательное отражение хозяйственных операций и других экономически значимых событий с целью последующего их отражения в системе управленческого учета.

Таким образом, основываясь на вышеприведенных определениях, можно сделать вывод о том, что управленческий учет является мощной экономической информационной системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления организацией.

Для всестороннего и полного понимания сущности управленческого учета невозможно обойти вниманием вопрос о взаимодействии и соотношении финансового и управленческого учетов. Обратимся к истории развития учета в России, в которой можно выделить 4 этапа.

1-й этап определяют с момента становления системы учета и до отмены крепостного права в 1861 г. учет носил единый характер, так как обслуживал в основном потребности феодального хозяйства. В этот период имела место лишь феодальная и государственная собственность.

2-й этап связан с развитием промышленности и торговли после отмены крепостного права в условиях появления акционерного капитала, что привело к появлению двух систем учета и двух главных книг:

- главной книги правления фабрикой;
- главной книги самой фабрики.

Такое разделение было вызвано появлением коммерческой тайны и акционерных обществ. В России право на коммерческую тайну было закреплено законодательно в начале XIX в. Согласно Торговому уставу, только коммерческий суд мог обязать собственника торгового предприятия предъявить учетные книги для обозрения [18].

Профессор Я.В. Соколов приводит пример с известнейшим русским бухгалтером А.П. Рудановским, который работал в Московской городской думе главным бухгалтером. Он организовал учет в увязке со структурой подразделения, что привело к наличию и использованию систем финансового и управленческого учетов. По результатам проверки Думы в 1911 г., не вникая в подробности, ревизорами был сделан вывод о том, что без единства учета бухгалтерия работает плохо, а главного бухгалтера надо менять. Это возмутило Рудановского, так как им была создана система

управленческого учета, описанная в книге «Общая теория учета и оценка счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии», признанная во всем мире [16].

Таким образом, уже тогда в России функционировали две самостоятельные бухгалтерии: финансовая и производственная.

3-й этап. Это период создания административно-командной системы управления экономикой, выразившийся в функционировании единой бухгалтерии, жестко регламентируемой государством во всех отношениях. Отмена коммерческой тайны и развитие социалистической системы хозяйствования, по существу, превратили бухгалтера в простого регистратора свершившихся фактов хозяйственной деятельности. Развитие и укрепление централизованного планирования способствовали постепенному отделению от бухгалтерской службы планово-экономических и финансовых отделов с передачей им части бухгалтерских полномочий. Данный период ознаменован трудами таких видных советских ученых-бухгалтеров, как Н.А. Капарисова, А.М. Галаган, В.И. Стоцкий, Е.И. Глейха и ряда других авторов. С нач. 30-х годов в СССР сформировались практическая реализация нормативного метода учета затрат и калькулирование себестоимости. Данный метод подобен распространенному и известному на западе методу «стандарт – кост».

4-й этап. Его начало ознаменовано переходом к рыночным отношениям и внедрением международных стандартов финансовой отчетности. В условиях рыночной экономики усложняется процесс управления предприятием, следовательно, усложняются и задачи, стоящие перед системой бухгалтерского учета. В этих условиях неизбежным становится появление управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности. Весь бухгалтерский учет разделяют на финансовый и управленческий. На выходе бухгалтерской информационной системы формируются отчеты для:

- 1) внешних пользователей бухгалтерской информации;
- 2) целей периодического планирования и контроля;

3) принятия решений в нестандартных ситуациях и выбора политики организации.

Прерогативой финансового учета является составление отчетов первой группы, а управленческий учет решает проблемы второй и третьей групп с ориентацией на оперативное, тактическое и стратегическое управление [3].

Между управленческим и финансовым учетом много общего, они представляют собой взаимозависимые части единого бухгалтерского учета. Взаимосвязь обоих видов учета заключается в следующем:

- информация двух видов учета используется для принятия решений. Так, данные бухгалтерского финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого спектра проблем управления;

- оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов. Следовательно, во избежание дублирования сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с интересами как финансового, так и управленческого учета;

- использование общих методов в каждом из видов учета (документация, инвентаризация, оценка и калькуляция);

- единые объекты учета, т.е. в обеих системах рассматриваются одни и те же хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете.

Однако, несмотря на наличие объединяющих признаков, эти два вида бухгалтерского учета существенно отличаются друг от друга. Различия представлены в таблице 1.

С учетом информации, представленной в таблице 1, рассмотрим имеющиеся различия подробно:

1. Цель учета.

Цель финансового учета – предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности предприятия, которая предназначена как для собственной администрации, так и для внешних пользователей. Они необходимы для того, чтобы внешние пользователи могли дать объективную оценку финансового положения предприятия, его платеже- и кредитоспособности, оценить степень рентабельности инвестиций в данное предприятие.

Управленческий учет представляет собой основную систему коммуникаций внутри предприятия. Его цель – обеспечение менеджеров организации информацией, необходимой для контроля экономичности производственно-хозяйственной деятельности, решения внутренних задач управления фирмой, поиска и обоснования управленческих решений.

Таблица 1 – Основные отличия финансового и управленческого учета

Основные отличия	Финансовый учет	Управленческий учет
Цель учета	Составление отчетности для внешних пользователей информации	Обеспечение информацией внутренних пользователей для планирования и управления
Обязательность ведения учета	Обязательно в соответствии с законодательством РФ	По решению администрации
Пользователи информации	Внешние пользователи	Внутренние пользователи
Методы ведения учета	Использует в совокупности элементы метода бухгалтерского учета	Возможно использование, как элементов метода бухгалтерского учета, так и методов статистики и анализа
Объекты учета	Предприятие в целом	Центры ответственности, зоны деятельности, продукты
Степень открытости информации	Открыта и публична	Является коммерческой тайной, носит конфиденциальный характер
Степень точности и надежности информации	Документально подтверждена	Носит расчетный характер, допустимы приблизительные оценки

2. Обязательность ведения учета.

Ведение бухгалтерского финансового учета обязательно. В соответствии со ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 №402 – Ф.З «О бухгалтерском учете» «...экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, если иное не установлено настоящим Федеральным законом... бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации... искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее предоставления и публикаций привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ» [14]. Бухгалтерский финансовый учет ведется по требуемой форме и с требуемой степенью точности независимо от желания руководства предприятия.

В отношении управленческого учета решение о необходимости его ведения принимает руководство организации. При этом сбор и обработка информации для управления считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных.

3. Пользователи информации.

Пользователями информации финансового учета и отчетности являются в основном собственники, кредиторы, инвесторы, налоговые органы, внебюджетные фонды, органы государственной власти, т.е. внешние потребители. Им всем предоставляются одни и те же данные, содержащиеся в финансовой отчетности.

Информация управленческого учета предназначена для руководителей предприятия (менеджеров) разного уровня полномочий и ответственности. Каждому из них необходим индивидуальный перечень учетных данных для управления, соответствующий их правам.

4. Методы ведения учета.

Общеизвестно, что элементами метода финансового учета являются: документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета и двойная запись, балансовое обобщение и отчетность. Без применения всей системы элементов в совокупности бухгалтерский финансовый учет не будет соответствовать предъявляемым к нему требованиям. Финансовый учет должен осуществляться в соответствии с нормативными документами Правительства РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. За нарушение методологии финансового учета предусмотрена ответственность по закону.

Бухгалтерский управленческий учет может использовать для отражения своих объектов лишь часть названных элементов и не обязательно и совокупности. Так, записи о хозяйственных операциях могут быть сгруппированы на счетах или просто в накопительных ведомостях. На контрольных счетах информацию регистрируют, исходя из принципа обеспечения системы управления необходимыми данными, не всегда используя метод двойной записи. Калькуляция представляет собой в управленческом учете главный элемент метода, так как применяется практически во всех его учетных процедурах. Методика и организация управленческого учета государственными органами и законодательством не регламентируются. Управленческий учет ведут по правилам, установленным самой организацией, учитывающим специфику ее деятельности, особенности решения тех или иных задач. Ограничений по выбору систем управленческого учета не предусмотрено.

5. Объекты учета.

Финансовый учет ведется в целом по предприятию и рассматривает его как единый хозяйственный комплекс.

Управленческий учет ведется по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам

отклонений. Объектами учета также может выступать отдельная управленческая задача, определенная область деятельности [7].

6. Степень открытости информации.

Финансовая отчетность большинства предприятий открыта для ознакомления. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» обязывает открытые акционерные общества и организации, создаваемые за счет частных, общественных и государственных средств и взносов, публиковать годовую бухгалтерскую отчетность в указанные законом сроки.

Информация управленческого учета закрыта для сторонних физических и юридических лиц, налоговой службы и других государственных органов. Даже внутри предприятия она является объектом коммерческой тайны. Степень конфиденциальности информации для управления различна и во многом зависит от уровня руководства, которому она предоставляется.

7. Степень точности и надежности информации.

Финансовый учет базируется на достоверности. Финансовые отчеты готовятся для внешних потребителей и отражают операции, которые уже совершены, поддаются проверке и оценке надежности.

В управленческом учете допустимы вероятностные расчеты и приблизительные оценки. Первостепенное значение в этом случае приобретают быстрота получения информации для управления и ее маневренность [3;7].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что изучение бухгалтерского управленческого учета, позиционируя его в отдельности от финансового учёта, не возможно. Управленческий и финансовый учет являются логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции. Они существуют и взаимодействуют в единой системе учета на предприятии. Финансовый учет призван обеспечить отчетной

информацией главным образом внешних пользователей: акционеров, кредиторов, поставщиков и покупателей, налоговые и статистические органы государства, а также данные финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования. Система управленческого учета – это сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта. Данные, формируемые в системе управленческого учета, используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления предприятием.

Управленческий учет является сложной, многоплановой и неоднородной по структуре и направленности системой, требующей четкой формулировки концептуальных основ, в рамках которых возможно ее функционирование. Научная концепция управленческого учета представляет собой систему теоретических взглядов исследователей на содержание его предмета и метода; формулирование наиболее общих принципов его практической реализации в условиях реальной экономической среды хозяйствующего субъекта. В отечественной бухгалтерской науке остается нерешенной проблема однозначного формулирования понятия «предмет управленческого учета». По мнению Е. А. Мизиковского, предмет управленческого учета связан с реализацией «... планирования, нормирования, лимитирования, анализа, контроля и разработки управленческих решений» [3]. Аналогичной позиции по данному вопросу придерживаются В.В. Палий и Н.Д. Врублевский, которые предмет управленческого учета также связывают с планированием, нормированием, бюджетированием, анализом и учетом издержек производства [4; 6].

П.С. Безруких предмет управленческого учета определяет как « процесс обеспечения информацией менеджеров, ответственных за

достижение конкретных производственных показателей» [15]. Данное определение сводит предмет управленческого учета к структурированию информационного пространства в рамках производственного менеджмента предприятия.

Гораздо шире предмет управленческого учета рассматривает С.А. Николаева: «система управления предприятием, которая интегрирует в себе различные методы управления и подчиняет их достижению единой цели» [17].

В работах В.Э. Керимова сформулировано следующее определение: «предмет управленческого учета несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений» [9]. Недостаток данного определение заключается в том, что в нем не раскрывается объект, на который направлен процесс принятия управленческих решений.

Анализируя трактовки предмета управленческого учета, приведем мнения и зарубежных ученых экономистов. Так, известный английский ученый К. Друри к предмету управленческого учета относит «подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера...» [5].

Специалисты Института дипломированных бухгалтеров в области управления США предметом управленческого учета считают «деятельность по обеспечению руководства учетной информацией, которая необходима ему для управления предприятием с максимально возможной степенью эффективности» [18].

Из вышеприведенных рассуждений определим предмет управленческого учета как информационную поддержку принятия текущих и разработки краткосрочных управленческих решений с целью извлечения запланированных выгод из обычной деятельности хозяйствующего субъекта.

Изучая научную концепцию управленческого учета невозможно оставить без внимания понятия метода и методологии управленческого учета. Под методом вообще понимают способ познания явлений, составляющих предмет данной науки. Так, методом бухгалтерского учета является «система способов и определенных приемов изучения движения имущества организации, источников их образования и хозяйственных результатов» [126].

В литературе встречаются довольно противоречивые мнения о том, что же понимать под методом управленческого учета. Так, М.А. Вахрушина предполагает, что используемые в управленческом учете методы весьма разнообразны и включают в себя: элементы метода бухгалтерского учета, индексный метод, приемы экономического анализа, математические методы.

Наиболее полную, на наш взгляд, трактовку понятия метода управленческого учета можно встретить в работах Ю.А. Мишина и И.Е. Мизиковского. По мнению Ю.А. Мишина, метод управленческого учета представляет собой применение «различных приемов и способов отражения состояния объектов производственного учета в информационной системе предприятия» [17].

И.Е. Мизиковский пишет, что «метод управленческого учета представляет собой совокупность приемов и способов структурирования эффективной информационной поддержки текущего управления и затратами с целью извлечения экономических выгод в сфере обычной деятельности хозяйствующего субъекта». Он акцентирует внимание на том, что в «состав метода управленческого учета должны быть включены в полном объеме инструменты, с помощью которых становится возможным продуктивное создание информационных массивов, релевантных текущему управлению затратами...» [13].

Из вышеизложенных рассуждений можно сделать вывод о том, что метод управленческого учета представляет собой совокупность упорядоченных приемов и способов информационной поддержки текущего управления затратами с целью извлечения экономических выгод в сфере обычной деятельности предприятия. Если метод управленческого учета рассматривать как систему, то образующие его приемы и способы можно представить как элементы, каждый из которых можно использовать как инструмент управления затратами.

В качестве инструмента структурирования информационных массивов, релевантных управлению затратами, используется элемент метода – «документирование». Документирование – это процесс объективного отражения сведений о затратах, в соответствующих учетных регистрах, являющихся внутривладельческими документами. Формирование массивов документов – носителей информации управленческого учета играет важную роль не только в непростых процессах интеграции деловых сведений предприятия в единое информационное пространство, но и в обеспечении коммуникации участников управления предприятием. Оно также создает реальные предпосылки для эффективного использования одного из ключевых ресурсов менеджмента – ответственности работников за содержание и использование документов. Отличительной особенностью документирования в управленческом учете является тот факт, что оно охватывает не только уже произошедшие в хозяйственной деятельности события, но и те, которые должны произойти в ближайшем будущем. Формы документов управленческого учета и основные требования к их содержанию разрабатываются хозяйствующим субъектом самостоятельно. С документированием тесно связан другой элемент метода управленческого учета – «систематизация». Использование данного инструмента необходимо для обобщения сведений, содержащихся в

информационной базе управленческого учета, по установленным заранее критериям с целью информационной поддержки принятия решений. По результатам систематизации и обобщения данных управленческого учета составляется внутренняя отчетность организации.

Инструментом использования систематизированной информационной базы управленческого учета в разрезе носителей затрат является элемент его метода – «калькуляция», определяемый как исчисление себестоимости продукции. Как элемент метода управленческого учета калькулирование представляет собой систему взаимосвязанных и строго упорядоченных процедур экономических расчетов стоимости затрат в разрезе их носителей на всех стадиях изготовления продукции. Информация процесса калькулирования фиксируется во внутрихозяйственном документе, называемом калькуляцией. Калькуляция является несущей конструкцией информационного пространства управленческого учета, в ее основе лежит строго определенный алгоритм расчетов, который определяется отраслевыми особенностями предприятия.

Инструментом применения результатов систематизации информационной базы управленческого учета в разрезе видов деятельности и центров ответственности является его элемент «бюджетирование». Данный процесс в управленческом учете можно представить как информационную систему внутрифирменного управления, с помощью финансовых инструментов, называемых бюджетами. По средствам бюджета можно определять не только меру потребления ресурсов и объемы получения выгод, но и координировать работу центров ответственности и предприятия в целом. Калькулирование и бюджетирование являются составляющими единого процесса планирования и лежат в основе функционирования внутреннего контроля организации.

Для определения степени соответствия текущего состояния затрат и получаемых в результате них выгод запланированным показателям, для экономического обоснования выбора варианта принятия решения, в целях анализа и динамики тех или иных объектов, выявления их сходств и различий используется элемент метода управленческого учета – «сравнение». Сравнение представляет собой операцию сопоставления объектов в рамках одного класса по заранее установленным критериям с целью выявления их возможных отклонений. Следует отметить, что сложность структурирования информационного пространства управленческого учета, неоднозначность толкования его структурных особенностей нередко обуславливают сопоставимость показателей по одному признаку и несопоставимость по другому

Отклонения и различия в состоянии объектов управленческого учета требуют научно обоснованной трактовки и объяснения причин их возникновения. В качестве инструмента реализации данной цели используется элемент метода управленческого учета – «экономическая диагностика». В контексте управленческого учета это широкое понятие представляет собой анализ и оценку выявленных отклонений фактических показателей от запланированных в разрезе носителей затрат, центров ответственности и видов деятельности. В системе экономической диагностики возможно использование специально разработанных для условий конкретного предприятия критериев оценки отклонений.

Такой элемент метода управленческого учета, как «информационное моделирование», связан с целенаправленным формированием информационных моделей, характеризующих различные состояния затрат и получаемых в результате них выгод. Классической информационной моделью управленческого учета являются модель соотношения «затраты –

объем – прибыль». Использование информационных моделей динамики тех или иных показателей состояния обычной деятельности хозяйствующего субъекта помогают оценить возможные последствия принятия того или иного решения, тем самым снизить возможные хозяйственные риски.

Для решения проблем управления затратами, связанными с осуществлением выбора варианта принятия управленческих решений в условиях информационной неопределенности, применяют такой элемент метода управленческого учета, как «системный анализ». Системный анализ ситуаций, складывающихся в ходе управления затратами, направлен, прежде всего, на четкое формулирование конечных экономических целей, выдвижение альтернативных вариантов их достижения, выявления последствий и взаимозависимостей каждого варианта решения проблем [17].

При дальнейшем изучении методологии управленческого учета нельзя оставить без внимания принципы управленческого учета, представленные нами на рисунке 1. Рассмотрим более подробно специфические принципы управленческого учета. Принцип единых калькуляционных единиц предполагает измерение в одинаковых калькуляционных единицах сопоставимых показателей обычной деятельности хозяйствующего субъекта с целью их сравнения.

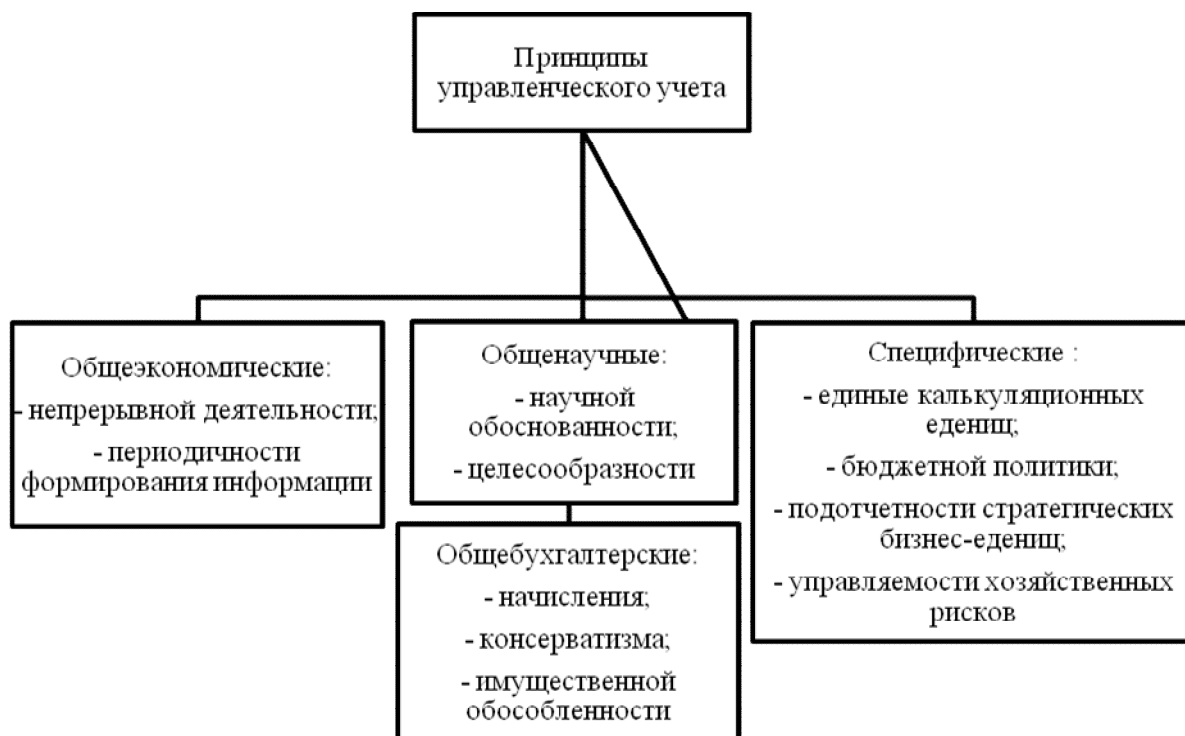


Рисунок 1 – Схема классификации принципов управленческого учета

Принцип бюджетной политики предполагает отражение в бюджетах всей информации о количественно-стоимостных параметрах доходов и расходов организации в планируемом периоде. Соблюдение данного принципа служит экономическим барьером выполнения хозяйственных операций, не нашедших свое отражение в бюджетах. Принятие решение о выполнении «внебюджетной» операции должно быть достаточно экономически обоснованным, а результаты выполнения операции зафиксированы в учетных регистрах как отклонения от бюджетных показателей. Данный принцип регулирует выполнение процедур внутреннего экономического контроля.

Принцип подотчетности стратегических бизнес-единиц предприятия предполагает формирование информации о затратах и полученных выгодах, обеспечивающее возможность оценить степень участия каждого из центров ответственности предприятия в потреблении ресурсов и

полученных результатах. Выполнение этого принципа лежит в основе конструктивных подходов к ранжированию подразделений предприятия по критерию их полезности в получении экономических выгод при минимальном объеме затраченных средств.

Принцип управляемости хозяйственными рисками предполагает формирование информационной базы принятия управленческих решений таким образом, чтобы хозяйственный риск в результате их принятия и выполнения был измеримым, прогнозируемым и минимальным.

Соблюдение принципов позволяет создать не только объективные предпосылки для выполнения задачи организации и ведения управленческого учета, формирования и упорядочения его информационных потоков, но и обеспечить модернизацию и развитие его метода, раскрыть его информационно-управленческий потенциал, укрепить позиции в системе управления предприятием. Таким образом, из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что совокупность принципов и метода представляют собой основу методологии управленческого учета [12].

В соответствии с проектом Методических рекомендаций по организации и ведению управленческого учета, разработанными Минэкономразвитием России, основными задачами управленческого учета являются:

1 Учет ресурсов организации. Одной из ключевых функций управления является обеспечение оперативного, полного и достоверного учета ресурсов организации, включая материальные, финансовые и человеческие ресурсы, с целью осуществления контроля и повышения эффективности их использования. Применение в системе управления предприятием управленческого учета обеспечит менеджеров информацией, характеризующей наличие и движение ресурсов организации.

2 Контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности. Под контролем здесь следует понимать деятельность, направленную на:

- обеспечение целостности финансовой информации, касающейся деятельности предприятия;
- мониторинг и измерение ключевых показателей деятельности;
- разработку и принятие корректирующих действий, необходимых для достижения запланированных результатов деятельности.

3 Планирование. Осуществление планирования, включающее в себя стратегический, тактический и оперативный аспекты, требует предоставления информации о прошлом, настоящем и предполагаемом будущем.

4. Прогнозирование и оценка прогноза. Под прогнозированием понимается предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования. Руководство компании должно оценить возможные темпы роста показателей деятельности, а также способность компании удерживать соответствующую долю рынка.

Список литературы

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Блек Дж. Экономика: Толковый англо-русский словарь. – М.: ИНФРА-М: Весь мир, 2000. – 840 с.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: ИКФ Омега-Л, 2002. – 528с.
4. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика – М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник; Пер. с англ.: М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
6. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник; Пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
8. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. М.: Дашков и К, 2003. – 360с.
9. Керимов В.Э. Управленческий учет: учебник. – М.: Дашков и К, 2004. – 458 с.
10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА – М, 2003. – 368 с.

11. Лисович Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. – Ростов н/Д.: МарТ, экономика и управление, 2000. – 317 с.
12. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с.
13. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами деятельности. – М.: Дело и Сервис, 2002. – 176 с.
14. О бухгалтерском учете: федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 г.
15. Сигидов Ю.И. Экономические проблемы аграрного предпринимательства. – Краснодар: КубГАУ, 2001. – 244 с.
16. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
17. Трубилин А.И., Сигидов Ю.И., Власова Н.С. Совершенствование управленческого учета и анализа затрат на предприятиях плодоовощной перерабатывающей отрасли. – Краснодар: КубГАУ, 2007. – 262с.
18. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры; Пер. с англ. / Под ред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 557 с.