

Теоретический анализ процесса формирования управленческого учета

Горлов В.В., доктор экономических наук, профессор кафедры финансового менеджмента РГУ нефти и газа им. И.М. Губкина

Аннотация. Управленческий учет развивался неразрывно с хозяйственным и бухгалтерским учетом в целом, при этом бухгалтерский учет включает в себя управленческий учет, обеспечивая информацией менеджеров всех уровней управления хозяйственно-финансовой деятельностью экономического субъекта.

Ключевые слова: управленческий учет, управление, анализ, затраты.

Theoretical analysis of the formation of the management accounting

Gorlov V.V., Dr. Sci. (Econ.), professor of department of financial management Gubkin Russian State University of Oil and Gas

Annotation. Managerial accounting balances grew white inextricably with economic regulatory and accounting transfer of the whole, while the external balance this account includes the concept of a register management includes accounting, providing this information, managers at all levels rudanovsky cost control of economic and financial activity of the economic entity determine control.

Keywords: management accounting, management, analysis, costs.

До конца XIX в. Россия оставалась аграрной страной, в которой велся простой учет в виде записей прихода и расхода. И только в конце XIX в., в период роста промышленного производства, возникли различные теории учета, что обусловило новый подход к понятию информационных показателей и промышленного учета.

В дореволюционной России в начале XIX в. развивалась система

производственного счетоводства, применяемая в промышленных и строительных организациях. В этих организациях начали использовать сметы по доходам и расходам, на основе этого базируется современное бюджетирование. Следовательно, учет развивался как наука, что обусловило появление элементов бюджетного планирования и контроля, экономического анализа для возможностей применения бухгалтерского учета как информационной базы для управления производством.

В 1917-1922 гг. на предприятиях применялись отдельные учетные принципы, присущие рыночной экономике дореволюционной России и выступающие инструментарием управленческого учета, при этом смена экономического уклада положила начало их отрицания. В советский период был отменен основополагающий учетный принцип – коммерческая тайна организации. К владельцам предприятий предъявлялось требование предоставления контрольным комиссиям книг, отчетности и других документов.

В 1921 г. был образован Госплан, который способствовал переходу к единому народнохозяйственному планированию, ставящим перед бухгалтерским учетом задачу подготовки информации для целей проведения расчетов эффективности на макроуровне.

Этот период характеризуется отсутствием налаженных систем натурального учета и отчетности, начавшимся разворовыванием национального богатства, что вело к его деградации. По этому поводу А.П. Рудановский писал следующее: «Всюду, или почти всюду, книги в беспорядке, худо контролируемы, без связи; счета плохой классификации, ведутся кое-как, записи и балансы представляются с запозданием, инвентари худо составлены, неполны; балансы темны, неточны. Одним словом, всюду рутина, халатность, невежество и двоедушие, упражняющиеся в надувательстве либо третьих лиц, либо хозяина, особенно когда последний представлен государством». «Кто может, – вопрошал он, – исчислять сотни миллионов и даже миллиарды, исчезнувшие при подобном отсутствии порядка или, вернее, при подобном

беспорядке?»¹ В 1917-1922 гг. информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, не могла быть использована в управленческих целях.

За время новой экономической политики (1923-1929 гг.) уделялось большое внимание эффективному хозяйствованию, что обусловило ведение учета по традиционным аналитическим формам дореволюционной России. В это время бухгалтерская профессия, кроме учета, включала в себя планирование, подготовку учетной информации, ее анализ и принятие оптимальных управленческих решений с целью повышению эффективности деятельности предприятия. Указанными функциями обладает современный управленческий учет.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета в России, в частности управленческого, приходится на период начала 60 гг. XX в., на реформы А.Н. Косыгина. Впервые основные положения реформы были освещены в работе профессора Харьковского инженерно-экономического института и Харьковского государственного университета Е.Г. Либермана «План, прибыль, премия» (газета «Правда», 1962 г.) и в его докладе «О совершенствовании планирования и материального поощрения работы промышленных предприятий», направленном в ЦК КПСС. Поддержку предложениям Е.Г. Либермана высказали ведущие экономисты В.С. Немчинов, С.Г. Струмилин, эксперты Госплана СССР, руководители организаций и др. С этой статьи началась общесоюзная экономическая дискуссия в прессе, были проведены ряд экономических экспериментов, подтвердивших эффективность предложенных мероприятий.

В современной теории сущность управленческого учета обуславливается двумя подходами: management accounting и контроллинг.

Первый подход предусматривает, что основной задачей учетной деятельности является обеспечение менеджеров оперативной, достоверной информацией для принятия управленческих решений. Таким образом, учет

¹ Жарикова Л.А. Управленческий учет учебное пособие, 2004, 136с

неразрывно связан с управлением деятельностью организации в целом и его структурными подразделениями, являющимися центрами хозяйственной ответственности. В связи с этим management accounting означает, что управленческий учет – это не только система сбора и анализа информации о затратах на производство продукции, работ и услуг организации, но и основа для бюджетирования, оценки деятельности центров ответственности.

Второй подход означает, что управленческий учет – это система сбора и анализа информации о затратах на производство и себестоимость продукции, продаж, применяемая в системе внутреннего контроля деятельности организаций.

Дж.К. Шим и Дж.Г. Сигел управленческий учет определяют как учетный метод, предназначенный для осуществления функций планирования, контроля, обобщения информации для принятия управленческих решений.²

К. Друри под термином управленческий учет подразумевает сбор и обобщение информации, необходимой для управления деятельностью организации.³

Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэлл считают, что управленческий учет расширяет финансовый и применяется при внутренних операциях экономического субъекта. Его целью является обеспечение информацией менеджеров.⁴

В отличие от мнений вышеуказанных авторов, Р. Энтони, Дж. Рис считают, что управленческий учет – это процесс, обеспечивающий менеджеров организации информацией, используемой для планирования, управления и контроля деятельности организации.⁵

По мнению Руне Ленквиста, учет подразделяется на внешний и внутренний. Внутренний учет обеспечивает информацией менеджеров всех

² Шим Дж., Сигел Д. Методы управления стоимостью и анализ затрат. – М.: Филинь, 1996.

³ Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, 1998. – 774 с.

⁴ Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1994.

⁵ Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Основы аудита. Учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательский дом БИНФА, 2011. – 142с.

уровней, регистрирует внутренние операции, является более детализированным и достоверным.⁶

Ж. Ришар считает, что возникновение управленческого учета является следствием повышения требований к коммерческой тайне. Управленческий учет – разновидность динамической концепции учета и следствие коммерческой тайны в капиталистическом мире.⁷

По мнению Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами.

По определению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет – «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов».⁸

В официальной терминологии Института специалистов управленческого учета (СИМА) – управленческий учет трактуется как «неотъемлемая часть менеджмента, связанная с выявлением, предоставлением и интерпретацией информации».⁹

По мнению отечественного экономиста Н.Г. Чумаченко, управленческий учет основан на составлении предварительных смет затрат, оперативном выявлении отклонений от смет, анализе затрат на производство и выработке вариантов принятия управленческих решений.¹⁰

С развитием рыночной экономики резко возросла роль стратегического

⁶ Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. – Минск: 000 «Мисанта», 1999. – 198с.

⁷ Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория, практика / пер. с франц.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

⁸ Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – СПб.: ЛИСТ, 1991. – 153с

⁹ Апчер А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. И.А.Смирнова и др. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

¹⁰ Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.

управления, что повлияло на содержание управленческого учета, на определение его сущности отечественными экономистами.

Так, по мнению В.Ф. Паляя и Рей Вандер Виля, с которым согласен автор, управленческий учет обобщает информацию, необходимую менеджерам в процессе управления деятельностью организации. При этом основное внимание необходимо уделять будущему, чтобы выполнить задачи организации, предусмотренные ее стратегией. Прошлое нельзя изменить, но его можно исследовать с целью руководства на будущее.¹¹

Управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации и передачи управленческому персоналу информации, необходимой для планирования, контроля и управления текущей производственно-коммерческой деятельности предприятия.¹²

Управленческий учет также включает в себя подготовку финансовых отчетов для групп внешних пользователей информации – акционеров, кредиторов, регулирующих и налоговых органов.

М.А. Вахрушина, раскрывая сущность управленческого учета, считает, что он является важным элементом системы управления организацией и связующим звеном между учетным процессом и управлением.¹³

По мнению И.Г. Кондратовой, управленческий учет – это часть информационной системы организации, которая предоставляет информацию менеджерам всех уровней для принятия управленческих решений.¹⁴

Л.А. Жарикова определяет управленческий учёт как упорядоченную систему выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по деятельности организации информации и показателей для управленческого звена организации (внутренних пользователей – руководителей). Основной задачей управленческого учёта является ответ на вопрос, в каком состоянии находится

¹¹ Управленческий учет / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

¹² Бухгалтерский учет: Учебник/ И. И. Бочкарева, В. А. Быков и др.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 768 с.

¹³ Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. – М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000.

¹⁴ Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2002.

предприятие, как необходимо распределить имеющиеся ресурсы, чтобы повысить эффективность деятельности. Соответственно, управленческий учёт требует оценки результативности по тем или иным параметрам во времени и связи с каким-либо событием.¹⁵

Управленческий учёт – это система, обеспечивающая руководящее звено фирмы информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления.

В.П. Астахов управленческий учёт определяет как систему сбора и анализа данных о финансовой деятельности предприятия, ориентированную на потребности высшего руководства и владельцев предприятия в информации, необходимой для принятия стратегических и тактических управленческих решений.¹⁶

В.И. Ткач и М.В. Ткач, раскрывая значение управленческого учёта, считают, что он позволяет решать множество проблем, которые возникают на рынке продаж. Благодаря управленческому учёту, обобщают и анализируют данные, необходимые для принятия эффективных управленческих решений.¹⁷

В отличие от вышеуказанных авторов, Т.П. Карпова сущность управленческого учёта определяет как интегрированную систему учёта доходов и расходов, нормирования, планирования, контроля, анализа, которая обобщает информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития организации.¹⁸

Целью управленческого учёта, по мнению О.Е. Николаевой и Т.В. Шишковой, является обеспечение менеджеров всех уровней организации необходимой информацией для принятия управленческих решений. Кроме того, управленческий учёт включает методы калькулирования себестоимости продукции, управления затратами, долгосрочного планирования,

¹⁵ Жарикова Л.А. Управленческий учёт учебное пособие, 2004. – 136с

¹⁶ Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учёт: учеб. пособие. - 6-е изд., перераб. и доп. – Ростов н / Д: ИКЦ «МарТ», 2009. – 958 с.

¹⁷ Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учёта и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160с.

¹⁸ Комаров В.В. Развитие системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях. Автореф. дис...канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2008. – 22 с.

бюджетирования, контроля, анализа исполнения бюджетов, управления по отклонениям, подготовки информации для разнообразных и многочисленных ситуационных управленческих решений.¹⁹

С.А. Николаева цель управленческого учета связывает с оптимизацией финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Она подчеркивает, что «управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе управляемых объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе».²⁰

Попова Л.В., Маслова И.А., Константинов В.А. считают, что: «управленческий учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета, контроля и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений».²¹

Определение управленческого учета А.С. Бакаевым разделено на две части: «в широком смысле управленческий учет – это система сбора информации в организации, предназначенной для удовлетворения потребностей внутренних и внешних пользователей; в узком смысле – производственный учет с более широким использованием методов планирования (бюджетирования), прогнозирования и управления затратами на производство». недостатком данного определения выступает отсутствие системного подхода к управленческому учету, а также строгая привязка управленческого учета к производственной сфере, что не совсем соответствует реальной обстановки в современном бизнесе. Причем, отсутствие прямых расходов, сложность распределения косвенных расходов на себестоимость реализации никаким

¹⁹ Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – Издание четвертое. – М.: УРСС, 2003.

²⁰ Николаева С.А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.

²¹ Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова - М.: Дело и Сервис, 2008. – 155 с.

образом не уменьшает роли управленческого учета.²²

Г.Ю. Касьянова, С.Н. Колесников в свою очередь заостряют внимание на системности подхода к определению управленческого учета: «...к понятию «управленческий учет» относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений».²³ Данное определение ограничивает сущность управленческого учета – все сводится к системе бюджетирования и управления издержками. Однако, управленческий учет включает в себя также управление организацией, анализ основных показателей деятельности, определение стратегии, планирования и прогнозирования.

Общий анализ современной учетной литературы показывает, что под термином «управленческий учет» понимается только его значительная, но отнюдь не исчерпывающая часть – учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью, включая аспекты бюджетирования затрат.

На взаимосвязь управленческого и финансового учета обращает внимание А.Д. Шеремет: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».²⁴

Однако, несмотря на взаимосвязь управленческого учета с финансовым, имеются отличия, которые состоят в том, что отчетность, составленная по данным финансового учета, отражает события прошлого периода, и такая информация мало пригодна для принятия обоснованных управленческих

²² Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.

²³ Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 208 с.

²⁴ Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 208 с.

решений. В отличие от этого управленческий учет предусматривает прогнозирование бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и других форм отчетности на будущее. Кроме того, специфические приемы, методы и формы управленческого учета, применение ЭВМ, автоматизация рабочих мест бухгалтера позволяют при необходимости детализировать показатели, получать информацию о деятельности отдельных структурных подразделений организации, о себестоимости выпускаемой продукции, прямых и косвенных затратах, местах их возникновения и центрам ответственности как в стоимостной, так и в натуральной оценке.

В управленческом учете составляются внутренние отчеты, в которых накапливается информация в виде сводок и отчетов, смет доходов, расходов, калькуляции себестоимости продукции. При этом, информация, генерируемая в системе управленческого учета, может быть использована для целей финансового учета, а информация финансового учета – для целей управленческого учета.

Система управленческого учета позволяет финансовому учету быть не только средством обработки и группировки информации, но и участником и исполнителем процесса управления деятельностью экономического субъекта.

Управленческий учет – это система, включающая нормирование, прогнозирование, разработку основных бюджетов, учет объемов производства, затрат на производство, исчисление себестоимости продукции, работ, услуг, контроль исполнения бюджетов, анализ и контроллинг.

Следовательно, управленческий учет является информационной базой для калькулирования себестоимости, анализа затрат, выявления отклонений фактических затрат от прогнозируемых, а также причин и виновников этих отклонений.

Проанализировав определения управленческого учета можно говорить о том, что управленческий учет представляет собой способ фиксации хозяйственных операций в виде единого информационного пространства, применяемого для управления организацией, т.е. планирование,

бюджетирование управление основными бизнес-процессами, происходящими в организации, их анализ и контроль.

Библиографический список:

1. Апчер А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. И.А.Смирнова и др. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие. – 6-изд., перераб. и доп. – Ростов н / Д: ИКЦ «МарТ», 2009. – 958 с.
3. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 160с.
4. Бухгалтерский учет: Учебник/ И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; Под ред. Я. В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 768 с.
5. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. – М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000.
6. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, 1998. – 774 с.
7. Жарикова Л.А Управленческий учет учебное пособие, 2004. – 136 с
8. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
9. Касьянова Г.Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном». / Г.Ю. Касьянова, С.Н. Колесников – М.: Статус-Кво, 1999. – 120 с.
10. Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – СПб.: ЛИСТ, 1991. – 153 с.
11. Комаров В.В. Развитие системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях. Автореф. дис...канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2008. – 22 с.
12. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2002.

13. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. – Минск: 000 «Мисанта», 1999. – 198 с.
14. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1994.
15. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – Издание четвертое. – М.: УРСС, 2003.
16. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.
17. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Основы аудита. Учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательский дом БИНФА, 2011. – 142 с.
18. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория, практика / пер. с франц.; под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
19. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. - М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
20. Управленческий учет / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
21. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова – М.: Дело и Сервис, 2008. – 155 с.
22. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
23. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 208 с.
24. Шим Дж., Сигел Д. Методы управления стоимостью и анализ затрат. – М.: Филинь, 1996.