В теории и практике современного российского управления понятие «управленческий учет» появилось недавно. Вследствие этого в настоящее время не существует однозначного мнения о том, каковы сущность, роль и назначение управленческого учета. В то же время наличие высокой конкуренции между предприятиями требует внедрения управленческого учета для планирования бизнес-процессов, их контроля и анализа.

Керимов В.Э. пишет, что важнейшей задачей для современной экономики является совершенствование системы управления производством на основе единства принципов планирования, учета, оценки, калькуляции, анализа и контроля, что заключает в себе управленческий учет, и становится важным инструментом мобилизации всех резервов повышения эффективности деятельности предприятия. По этой причине возникает необходимость исследования сущности, содержания и экономической природы управленческого учета, а также определение его целей и задач.

Причины, способствующие развитию концепции управленческого учета:

1. Нестабильная внешняя среда. В результате возникает необходимость проводить анализ всех изменений, быстро реагировать и составлять планы выхода из кризиса и избегать возможностей его появления, рассматривать и анализировать перспективы компании;
2. Предприятия развивают системы управления, возникает потребность в координации работы подразделений.
3. Рост важности информационного обеспечения системы управления предприятия, в связи с наличием информационного бума.
4. Появление новых предприятий, приводящее к росту конкуренции на рынке.
5. Растут размеры предприятий, и увеличивается сложность производства, развивается техника и технологии благодаря увеличению капиталовложений в исследования и разработки.
6. Требуется контроль за процессом управления на предприятии, его эффективностью и расходованием денежных средств со стороны собственников и акционеров предприятий.
7. Возникает потребность совместного использования методов прогнозирования, планирования, математического моделирования, информационных технологий, анализа и управленческого учета благодаря постоянному синтезу и интеграции знаний.

Впервые в отечественной экономической литературе упоминание термина «управленческий учет» появилось в публикациях Чумаченко Н.Г. («Учет и анализ в промышленном производстве США», 1971) и Сатуболдина С.С. («Учет затрат на производство в промышленности США», 1980). По мнению авторов, основная задача управленческого учета заключается в осуществлении информационной, аналитической, инструментальной и методической поддержки принятия решений с целью разработки долгосрочной и успешной модели функционирования предприятия.

По мнению Авровой И.А., разные страны имеют разный подход к сущности «управленческого учета»:

1. термин «исчисление затрат и результатов» используют в Германии;
2. планирование, учет, контроль, анализ издержек и выручки, финансовые и производственные инвестиции включает в себя понятие управленческого учета в США, Англии и Канаде;
3. термин «маржинальный учет», подразумевающий под собой поиск и обоснование управленческих решений на перспективу с применением показателей маржинальной прибыли используют во Франции;
4. в России термин «управленческий учет» или «контролинг» –представляет собой систему сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости.

В настоящее время выделяют две наиболее популярные трактовки управленческого учета: информационная и синонимическая.

Согласно информационному подходу управленческий учет представляет собой часть информационной базы управленческой системы, Эрроу К. назвал управленческий учет механизмом передачи информации, нацеленным на экономическую эффективность. Апчерч А., Скоун Т. В свою очередь определяют управленческий подход как предоставление менеджерам финансовой информации с целью помочь им в ключевых сферах: планирования, контроля, принятия решений . Вандер Вил, Палий В., Волкова О.Н., Ивашкевич В.Б., Николаева С.А., Хан Д., Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. придерживаются схожей точки зрения. Богатин Ю.В. отмечает, что управленческий учет будет являться необходимой инфраструктурой предприятия, обслуживающей наряду с другими службами процесс нормального функционирования предприятия.

Васильева Л.С. описывает управленческий учет как комплексную систему учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности, необходимых для принятия оперативных решений и рассмотрения краткосрочных и долгосрочных перспектив предприятия. В свою очередь Каверина О.Д. делает акцент на том, что управленческий учет обеспечивает тактические и стратегические управленческие решения в систематическом или проблемном порядке.

Вахрушина М.А. определяет управленческий учет как самостоятельное направление бухгалтерского учета, интегрирующего информационные потоки бухгалтерского, финансового и налогового учетов, а также международных стандартов финансовой отчетности. Хорнгрен Ч. разделил функции управленческого учета по стадиям планирования и контроля.

В рамках синонимического подхода управленческий учет и контроллинг рассматриваются как синонимы. Акчурина Е.В., Солодко Л.П. и Казин А.В. понимают под управленческим учетом совокупность детально проработанных методов коммуникаций в организации, обеспечивающих сбор и обработку информации, а также последующее планирование, контроль и анализ ресурсов, прогнозирование финансового состояния предприятия. Аврова И.А., Карпова Т.П., Суйц В.П., Уорд К. придерживаются такого же мнения. Управленческий учет, как добавляющие ценность процесс планирования, проектирования и оценки финансовой и нефинансовой информации, направляют действия менеджмента, мотивирую поведения, создают культурные ценности для достижения оперативных и стратегических целей, рассматривают в своих работах такие авторы как Аткинсом Э., Банкером Р., Капланом Р.

Далее в работе под управленческим учетом будет пониматься подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает информацией, используемой для планирования, управления и контроля над деятельностью компании, управленческий аппарат организации. Данный процесс охватывает сбор, измерение, выявление, подготовку, интерпретацию, прием и передачу информации, которая в свою очередь необходима управленческому составу организации для принятия управленческих решений.

Чтобы полно и всесторонне определить сущность понятия «управленческий учет», необходимо рассмотреть соотношение и взаимодействие управленческого и финансового учета. Управленческий и финансовый учет имеют взаимосвязь между собой, в то же время, они имеют определенные коренные различия, которые были выявлены в 1972 году Национальной ассоциацией бухгалтеров Соединенных Штатов Америки, занимающейся разработкой программы для дипломированных управленческих бухгалтеров.

Потребителями финансовой отчетности в основном являются внешние (относительно организации) пользователи:

* покупатели,
* поставщики,
* государственные налоговые органы,
* банки,
* потенциальные инвесторы,
* биржи.

Указываемая в финансовой отчетности информация не относится к коммерческой тайне, она общедоступна. Благодаря стандартности, финансовая отчетность предоставляет возможность легко сравнивать обороты и балансы нескольких организаций, независимо от вида деятельности. Финансовые отчеты дают представление о финансовом положении компании, однако не несут в себе информацию о способе достижения такого положения.

Управленческий учет, в свою очередь, относится к тому виду бухгалтерского учета, который выполняется для руководства. Используя управленческий учет, высшее руководство принимает важные стратегические решения относительно будущего компании. К особенностям управленческого учета относятся:

1. Первая и главная особенность управленческого учета заключается в том, что он предоставляет бухгалтерскую информацию топ-менеджменту компании, и его главной задачей является преобразование сложной информации бухгалтерского учета в простую и всеобъемлющую информацию для управления, чтобы они могли принять будущее решение на основе этой информации.
2. Еще одна особенность управленческого учета заключается в том, что он является более гибким, поскольку нет никаких фиксированных стандартов или принципов, которые относятся к финансовому или стоимостному учету, поэтому в управленческом учете существует больше возможностей для изменений в зависимости от ситуаций, когда они возникают.
3. Управленческий учет использует различные области, такие как финансовый учет, учет затрат, статистика, количественные исследования и экономика. Простыми словами, он интегрирует функции многих областей, чтобы обеспечить управление наилучшей информацией, чтобы они могли принять правильное решение в нужное время.
4. Управленческий учет предназначен только для внутренних пользователей, что является топ-менеджментом компании в отличие от стоимостного или финансового учета, которые подготовлены для внешних сторон, таких как акционеры, кредиторы, сотрудники, правительство и так далее.
5. Не существует законодательных требований публиковать отчеты управленческого учета в открытом доступе, и, следовательно, компаниям не приходится делать акцент на публикации отчетов каждый квартал или год, что относится к балансу или другим отчетам финансового и стоимостного учета.
6. Управленческий учет не требуется каждый раз, а необходим, когда менеджменту приходится принимать важные решения, то есть управленческий учет в большинстве компаний необходим временно и не требуется регулярно.
7. Значительную часть общей области функционирования управленческого учета занимает производственный учет, который обычно подразумевает учет издержек на производстве, а также анализ собранного материала о перерасходе (экономии) ресурсов в сравнении с данными предыдущих периодов, формирование стандартов и прогнозов. Таким образом, процесс подготовки такой информации может значительно отличаться от данных, которые использует финансовый учет.

Пересечение управленческого и финансового учета происходит в области внутреннего финансового управления в целях решения менеджерами определенных задач, однако каждый них не ограничивается данной областью. В зависимости от целей осуществления того или иного учета, каждый из них включает в себя дополнительные составляющие.

В ходе деятельности в компании, как правило, возникает большое количество информации, которая выступает исходным материалом для данных, которые используются в управленческом и финансовом учете. Необходимо определить основные различия информации, которая применяется в управленческом учете, от информации, используемой в финансовом учете.

При принятии решений внешние потребители три основных финансовых документа:

* бухгалтерский баланс,
* отчет о движении капитала,
* отчет о финансовых результатах.

Бухгалтерскую отчетность используют не только внешние потребители (государство, кредиторы, держатели акций и другие заинтересованные лица), но и менеджеры, для которых она крайне необходима в целях управления. Но для управленческого аппарата нужно предоставлять более детализированную информацию.

Оперативная информация, обеспечивающая исходные данные для формирования материалов управленческого учета, в чистом виде не представляет интереса для руководителей организации, она в основном используется менеджерами первичных звеньев управления. Для руководителей представляет интерес обобщенная информация, полученная из первичных учетных документов. Управленческий учет предоставляет информацию для:

1. внутренней текущей отчетности по прибыльности производимой продукции, ее потребителям, каналам распределения и т.д., для принятия решений по распределению ресурсов и в некоторых случаях для определения ценовой политики;
2. внутренней текущей отчетности в целях планирования и контроля затрат на производство и оценки производительности труда как отдельных работников, так и каждого подразделения предприятия;
3. разработки стратегии и тактики внутренней деятельности фирмы, включающей составление долгосрочных планов развития компании, освоение производства новой продукции, обновление оборудования и т.д.;
4. внешней отчетности, получаемой в процессе анализа финансового состояния в интересах инвесторов, правительства и других внешних потребителей.

Основные сходства и различия финансового и управленческого учета для наглядности представлены в таблице 1.

Таблица 1

Сходства и различия финансового и управленческого учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Параметры сравнения** | **Финансовый учет** | **Управленческий учет** |
| Сходство | | |
| Цель | Данные используются для принятия решения | |
| Информация | Используются данные оперативного учета, следовательно, первичная информация собирается по единым правилам | |
| Общепринятые принципы учета | Объективность дополнительно проверяемых фактов, мнений и оценок. | |
| Различия | | |
| * Агрегация | Финансовая бухгалтерская отчетность отражает результаты деятельности всего предприятия | Отчетность в управленческом учете часто детально подразделяется. Например, она может подразделятся на прибыль от конкретных продуктов, номенклатуры товара, по клиентам или географическим регионам |
| * Цель учета | Отчетность составляется для внешних пользователей информации. Необходима при принятии инвестиционных, кредитных и иных финансовых решений | Обеспечивает информацией внутренних пользователей для планирования и управления. Служит информационной базой для принятия управленческих решений |
| * Эффективность | В отчетности финансового учета определяется рентабельность, а соответственно эффективность деятельности | В отчетности управленческого учета выделяются проблемы и возможные пути их устранения |
| * Стандарты | Финансовый учет должен соответствовать стандартам учета | Так как информация предназначена для внутреннего пользования, отчетность в управленческом учете не должна соответствовать установленным стандартам |
| * Точность информации | Возможны незначительные отклонения в отражении данных | Наличие приблизительных оценок |
| * Сроки | Финансовый учет предполагает, что финансовая отчетность будет составляться после окончания определенного отчетного периода | Управленческий учет предполагает, что отчеты могут составляться гораздо чаще, поскольку информация, которую они предоставляют, наиболее актуальна, если менеджеры могут получить ее сразу. |

В результате анализа особенностей управленческого учета можно сделать вывод, что в основном он применятся:

1. при определении фактической себестоимости продукции, работ или услуг, а также отклонений от установленных стандартов, смет и норм;
2. для управления производственными процессами и принятия решений на прогнозный период;
3. при исчислении финансовых результатов по новым технологическим решениям, реализованным изделиям, оказанным услугам, по центрам ответственности и прочим позициям.

# 1.2 Цели, задачи, принципы, методы и инструменты управленческого учета

При рассматривании целей и задач управленческого учета мнение многих авторов, например, таких как Шеремет А.Д., Вахрушена М.А., Фостер Дж. и Хорнгрен Ч.Т., совпадают. В своей работе Вахрушина М.А выделяет, что «Цели управленческого учета: оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений; контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности; обеспечение базы для ценообразования; выбор наиболее эффективных путей развития предприятия».

Определение целей и задач управленческого учета как «создание, защита, сохранение и увеличение стоимости в интересах заинтересованных участников коммерческих и некоммерческих организаций – как публичных, так и частных» представлено в книге «Управленческий учет: официальная терминология CIMA» [13]. Т. Скоун и А. Апчерч выделяют как основную цель управленческого учета помощь менеджерам в ключевых сферах: планирование, контроль и принятие решений.

В результате обобщения трактовок целей управленческого учета, предложенных различными авторами, можно сделать вывод, что основная цель управленческого учета, обеспечить руководство организации полным комплексом информации. Она должна содержать фактические, прогнозные, а также плановые показатели предприятия как производственной и экономической единицы, чтобы обеспечить возможность принятия обоснованного управленческого решения.

Опираясь на сформулированную цель управленческого учета, можно выделить следующие функции:

1) координация и перспективное планирование развития организации на основе оценки и анализа результатов хозяйственной деятельности;

2) формирование информации, призванной служить определенным инструментом внутренней связи между различными уровнями управления и структурными подразделениями внутри уровня;

3) оперативная оценка и контроль результатов деятельности всех структурных подразделений предприятия в достижении цели;

4) предоставление информации менеджерам всех уровней, которая необходима для оперативного решения задач, текущего планирования и контроля.

На основании выше указанных функций можно сделать вывод, что в настоящее время управленческий учет является главным информационным фундаментом управления тактикой и стратегией компании, а также всей внутренней деятельностью самой компании в целом. Основным предназначением управленческого учета выступает подготовка информации для принятия прогнозных и оперативных управленческих решений.

В результате, предметом управленческого учета служит производственная или коммерческая деятельность предприятия, а также его отдельных подразделений в процессе управления. Объектами управленческого учета служат:

* все затраты по организации в целом, и по структурным подразделениям,
* система внутренней отчетности,
* бюджетирование,
* трансфертное ценообразование,
* финансовые результаты каждого центра ответственности.

Объекты учета в свою очередь отражаются через множество способов и приемов, которые и составляют сущность метода управленческого учета.

Система управленческого учета включает в себя различные процедуры, которые могут изменяться в любой момент времени, исходя из целей учета, тем не менее, они должны отвечать определенным принципам. Чтобы говорить о принципах управленческого учета, необходимо для начала рассмотреть принципы бухгалтерского и финансового учета.

В настоящее время основными концепциями бухгалтерского учета выступают:

1. концепция добросовестного и полного отражения фактов хозяйственной деятельности («true and view concept»);
2. концепция, предполагающая приоритет содержания над формой («substance over form concept»).

Достоверное и полного отражения фактов в бухгалтерском учете означает, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений и точно отражает финансовые результаты и положение предприятия.

Хотя выражение достоверного и полного отражения фактов в бухгалтерской литературе строго не определено, можно сделать следующие общие выводы относительно его значения:

Достоверность говорит о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с действующими стандартами отчетности, например, МСФО, и они не содержит существенных искажений, которые могут ввести пользователей в заблуждение.

Полнота отражения предполагает, что финансовая отчетность отражает информацию без каких-либо элементов предвзятости, а также представляет информацию экономической сущности операции, а не только ее юридическую форму.

Поскольку управленческий учет использует такие формы отчетности, которые не стандартизированы, достоверность информации в управленческом учете определяется как соответствие в первую очередь действительному положению дел в компании, а не нормам закона.

Приоритет содержания над формой – это бухгалтерская концепция, согласно которой экономическое содержание операций и событий должны быть отражены в финансовой отчетности, а не только их юридическая форма для того, чтобы давать достоверное и объективное представление о делах предприятия.

Управленческий учет опирается на принципы финансового учета, которые отражены в таких стандартах как Положение о бухгалтерском учете, (конкретно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»), и в Федеральном законе №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Содержание принципов управленческого учета представлено в таблице 2.

Таблица 2

Принципы управленческого учета

|  |  |
| --- | --- |
| **Принцип** | **Описание** |
| **Обособленность** | В идеале, он охватывает отдельно каждый процесс и субъект на предприятии. |
| **Непрерывность** | Эффективный анализ данных и адекватное принятие решений возможны только при наличии динамики в показателях. |
| **Полнота** | Качественный учет базируется на всеобъемлющих сведениях при минимальном уровне детализации. |
| **Своевременность и периодичность** | Ведение любого вида отчетности должно быть четко регламентировано. |
| **Сопоставимость** | Логика управленческого учета в динамике должна сохраняться. Показатели для сравнения необходимо выводить на основе одинаковых методов. |
| **Понятность и уместность** | Излишняя детализация, наличие несущественных данных, перегруженная форма отвлекают от принятия решения. |
| **Экономичность** | Временные затраты на ведение управленческого учета не должны препятствовать выполнению функций персонала. |

В завершении описания основных принципов управленческого учета, следует отметить, что их соблюдение предоставляет возможность построить систему учета максимально соответствующей главной цели вида деятельности компании.

Управленческий учет адаптирует и синтезирует разработанные разными науками процедуры, методы и инструменты и разрабатывает собственные. По этой причине управленческий учет в настоящее время объединяет методы многих научных дисциплин, использование которых в учете предприятий сильно зависит от решаемых в ходе постановке и внедрения управленческого учета задач.

Выделенные группы методов управленческого учета в свою очередь подразделяются на следующие методы.

В данном случае целесообразно рассматривать методы управленческого учета в разрезе решаемых ими функций управленческого учета.

Управленческий учет составлен из многочисленных разнообразных инструментов. Функцией первых инструментов была необходимость оптимизации затрат, но с течением времени функций становилось все больше, они усложнялись, увеличивалась продолжительность управленческого учета, более тесно управленческий учет приближался и взаимодействовал с системой управления, что привело к усложнению и расширению классификации инструментов. В рамках, возложенных на управленческий учет функций, используется набор разных инструментов, которые позволяют реализовать цели системы.

Наиболее популярными инструментами, которые использует управленческий учет являются:

* 1. В сфере управления (и конкретно управления рисками)
* Стратегическая система показателей CIMA. Цель CIMA состоит в том, чтобы объединить всю стратегическую информацию в обобщенном и согласованном формате, чтобы позволить руководству производить контроль.
* Общеорганизационное управление рисками.
* Тепловые карты риска. Они обычно используются в управлении операционными рисками, представляют риски предприятия в наглядном виде, выделяя те, которым необходимо уделять больше внимания.
* Контрольный список отражения этического управления CGMA. Это перечень вопросов, касающихся управления этикой. Он предназначен для предоставления организациям и отдельным лицам общей картины того, насколько эффективно этические методы управления внедрены в их организациях.
  1. В сфере стратегического планирования
* Инструменты стратегического планирования (миссия и видение, цели и задачи, SWOT и PEST).
* Сбалансированная система показателей. Она представляет собой показатель производительности, применяемый в стратегическом управлении, чтобы определить и улучшить различные внутренние функции бизнеса и их результаты. Он используется для измерения и обеспечения обратной связи в организации.
* Пять сил конкурентного анализа Портера. Это модель, которая определяет и анализирует пять конкурентных сил, которые формируют каждую отрасль, и помогает определить слабые и сильные стороны отрасли. Часто используется для определения отраслевой структуры при формировании корпоративной стратегии.
  1. В сфере управления и оценки производительности.
* KPI **(ключевой показатель эффективности)** – финансовые и нефинансовые. Онявляется измеримой величиной, которая показывает, насколько эффективно компания достигает ключевых бизнес-целей.
* Призма производительности. Призма производительности направлена на управление эффективностью организации и включает в себя пять взаимосвязанных граней:

1. Удовлетворенность заинтересованных сторон – кто наши заинтересованные стороны и чего они хотят?
2. Вклад заинтересованных сторон – чего мы хотим и в чем нуждаемся от наших заинтересованных сторон?
3. Стратегии – какие стратегии нам необходимо разработать для удовлетворения потребностей наших заинтересованных сторон, удовлетворяя также собственные требования?
4. Процессы – какие процессы нам нужно внедрить, чтобы мы могли выполнять наши стратегии?
5. Возможности – какие возможности нам необходимо создать, чтобы управлять нашими процессами?
   1. В сфере планирования и прогнозирования

* Планы и прогнозы
* Бюджетирование на основе видов деятельности (ABB). Это система, которая регистрирует, исследует и анализирует действия, которые приводят к затратам для бизнеса. Бюджеты, основанные на деятельности – это больше, чем просто корректировка предыдущих бюджетов с учетом инфляции или развития бизнеса. Вместо этого, ABB ищет эффективность в бизнес-операциях и разрабатывает бюджеты на основе этих действий.
* Сценарий и планирование на случай непредвиденных обстоятельств.
* Моделирование денежных потоков.
  1. В сфере предоставления продукции и услуг
* Калькуляция затрат на основе деятельности (ABC). Это метод учета, который определяет и назначает затраты для накладных работ, а затем распределяет эти затраты на продукты. Система калькуляции затрат на основе видов деятельности распознает связь между затратами, накладными операциями и произведенными продуктами, и с помощью этой связи распределяет косвенные затраты на продукты менее произвольно, чем традиционные методы.
* Инструменты управления качеством (TQM, six sigma, стоимость качества и EFQM). Модель EFQM – это модель управления качеством, направленная на устойчивое совершенство, в котором качество, эффективность и устойчивость являются ключевыми элементами.
  1. В сфере определения стоимости
* Анализ цепочки создания ценности.
* Управление взаимоотношениями с клиентами.

Для малых производственных предприятий целесообразно использовать следующие инструменты управленческого учета: анализ точки безубыточности, ступенчатый расчет сумм покрытия, анализ узких мест, оптимизация объемов заказов, бюджетирование, оптимизация размеров партии продукции, сбалансированная система показателей.