

2.5. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Чая В.Т., д.э.н., проф., зам. зав. кафедры
«Учет анализ и аудит»;
Ассанаев Н.Ш., аспирант кафедры
учета анализа и аудита

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье автором обозначены ключевые учетные системы для принятия стратегически важных решений в компаниях. Кроме этого проведен анализ определений управленческого учета из научной практики и практики ведения бизнеса в Российской Федерации и других странах. В работе отражены недостатки существующих определений управленческого учета, сделаны предложения об их дополнении и выделены основные функциональные назначения инструментария системы управленческого учета. Автором систематизированы различные точки зрения на понимание сути системы управленческого учета, а также раскрыты характерные взаимосвязи системы с бухгалтерским учетом. Отдельно выделена важность таких особенностей системы управленческого учета, как планирование, бюджетирование, калькулирование себестоимости и управление затратами компании. Автором сформулировано собственное определение управленческого учета на основе проведенного анализа.

Ключевые учетные системы для принятия стратегически важных решений

В ситуации современного развития рыночной экономики России возрастает значимость и потребность совершенствования учетных процедур, формирующих информационную базу для принятия стратегически важных решений. От эффективности разработанной учетной системы зависит краткосрочная и долгосрочная стратегия бизнеса, формирования бюджетов расходов и доходов, система планирования компании и другие бизнес-процессы. Ключевыми учетными системами, которые дают информацию для определения стратегических

направлений деятельности компании, являются бухгалтерский учет и управленческий учет. Необходимо отметить, что в статье рассмотрена система управленческого учета, поскольку она, в отличие от системы бухгалтерского учета, формируется в соответствии с потребностями компании и ее менеджмента, не имеет утвержденных форм и методик формирования учетных данных, а также не регулируется законодательными нормами. В связи с тем, что часто в качестве информационной базы для управленческого учета используется бухгалтерский учет, в процессе исследования становления и развития системы управленческого учета нами будет обращено внимание и на особенности системы бухгалтерского учета.

Анализ определений управленческого учета из научной практики и практики ведения бизнеса

В первую очередь необходимо подробно остановиться на определении системы управленческого учета и сформулировать наиболее точное или близкое определение, по мнению автора, в исследуемом разрезе. Выделим несколько наиболее часто встречающихся в научных источниках определений управленческого учета (табл. 1).

Кроме приведенных определений, существуют и другие точки зрения, к примеру, определение Пизенгольц М.З. : «Бухгалтерский учет в современных условиях – это система, включающая три подсистемы: финансовый учет, управленческий учет и налоговый учет».

В рамках общего анализа определений управленческого учета важно отметить и некоторые международные значения и понятия управленческого учета:

- bookkeeping – счетоводство, ведение учетных записей;
- accounting – оперирование бухгалтерской информацией, ведение бухгалтерского учета на уровне всего предприятия;
- accountancy – бухгалтерский учет как система специфических знаний, концепций, принципов и методов. Это учет, из которого выделились управленческий и бухгалтерский учет;
- costing – учет затрат.

Таблица 1

АНАЛИЗ ОПРЕДЕЛЕНИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В НАУЧНОЙ ПРАКТИКЕ И ПРАКТИКЕ БИЗНЕСА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ [1, 3, 4, 5, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19]

№	Определение	Автор, источник	Комментарий
1	Управленческий учет – комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах	Ряховский Д.И.	В определении отражен акцент на представлении информации в аналитических разрезах, что наиболее характерно для управленческого учета доходов и расходов предприятия. Тем самым это дает индивидуальную особенность системе и отражает гибкость формирования данных. Стоит отметить, что управленческий учет и отчетность формируются не только в целях оптимизации финансовых результатов в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Управленческая отчетность помогает принимать различные решения в рамках стратегии компании, а их цель может и не исходить из оптимизации финансовых результатов
2	Управленческий учет – упорядоченная система выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по деятельности фирмы информации и показателей для управленческого звена компании (внутренних пользователей – менеджеров)	Никандрова Л.К., Гулина И.В.	Стоит обратить внимание на то, что в определении управленческий учет определяется как упорядоченная система, и она включает в себя интерпретацию важной для управленческого звена информации. В определении не отражается какую в первую очередь информацию собирают
3	Управленческий учет – система управления предприятием, интегрирующая различные подсистемы и методы управления и подчиняющаяся их достижению единой цели	Каверина О. Д. Соколова Н. А.	Определение обобщающее и не отражает функциональных особенностей системы управленческого учета, в частности, не указано с какими системами интегрируется управленческий учет – к примеру, бухгалтерский учет, планирование, бюджетирование
4	«Управленческий учет – это часть (подсистема) бух-	Идеи управленческого	Система бухгалтерского учета часто использу-

№	Определение	Автор, источник	Комментарий
	галтерского учета, которая обеспечивает менеджмент организации информацией, необходимой для планирования, управления и контроля хозяйственной деятельности. Он включает в себя выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием учетной информации». «Управленческий учет – информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, необходимых для управления подразделениями предприятий – систематических, проблемных, оперативных, тактических и стратегических управленческих решений». «Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также структурных подразделений»	учета как составной части бухгалтерского учета (Адамов Н.А., Хонгрэн Ч.Т., Вахрушина М.А.)	ется в формировании управленческого учета, но не всегда является базовой. Система бухгалтерского учета может использоваться как источник для сбора и анализа информации, а также может быть использована как формат отчетности, но в управленческой плоскости. Как правило, управленческий учет частично использует методологию бухгалтерского учета. С нашей точки зрения, система управленческого учета не может быть подсистемой бухгалтерского учета, так как по сути это более глубокий, гибкий и практически приспособленный инструментарий, который может быть не связан с системой бухгалтерского учета
5	Управленческий учет – «внутрифирменное оперативное управление финансово-хозяйственной деятельностью, направленное на удовлетворение информационных потребностей менеджеров фирмы, не обязательно самого высшего, а среднего уровня, которые решают проблемы на крупном предприятии»	Палий В.Ф.	В определении отражается значимость управленческого учета для руководящей ячейки предприятия, а также и для менеджеров среднего звена. С нашей точки зрения, система управленческого учета и ее отчетность как результат учетных процедур в первую очередь предназначается топ-менеджменту и акционерам компании. Но в практике деятельности компании – установка планов и <i>KPI</i> , бюджетирование, взаимодействие с контрагентами (с инвесторами, заказчиками, банками и другими) использовать полученную информацию могут и менеджеры среднего звена
6	Управленческий учет «включает методы калькулирования себестоимости продукции и управления затратами, долгосрочное планирование бюджетов, контроль и анализ исполнения бюджетов, управление по отклонениям, подготовку информации для разнообразных многочисленных ситуационных управленческих решений»	Николаева О.Е., Шишкова Т.В.	Важной особенностью данного определения является акцент на калькулировании себестоимости продукции и управлении затратами. Также важно обратить внимание на подготовку информации для ситуационных решений, имеющих многочисленный характер. Тем самым подчеркивается потенциальная гибкость системы и ее применение для управленческих решений в зависимости от конкретной ситуации
7	Управленческий учет в компании – это система, обеспечивающая руководящее звено фирмы информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления	Мнение различных консультантов http://www.klubok.net/article2089.html	Данное определение носит обобщающий характер и оценивает управленческий учет только как систему для принятия управленческих решений
8	Управленческий учет – упорядоченная система 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)	Википедия	Определение подробно описывает этапы подготовки информации и формулирует предоставление ее управленческому звену, но не указывает какую информацию и в каком виде готовят
9	Управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и полноты их учета. Управленческий учет – это система планирования, финансирования, расходования и контроля за этими процессами с помощью инструментов учета и отчетности. Управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает менеджмент организации информацией, необходимой для планирования, управления и контроля	Аверчев И., различные источники в Интернете	Определения указывают на важную особенность использования управленческого учета в планировании и оценке, а также для контроля расходования средств
10	Управленческий учет – это тот же производственный учет, но применительно к современной терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета	Медведев М.Ю.	Данное определение подразумевает под собой выделение таких особенностей управленческого учета, как управление издержками и себестоимостью, контроль и планирование, а также принятие решений. Но, как правило, производственный учет ориентируется на решение производственных задач
11	Управленческий учет – это идентификация, изме-	К. Друри	Определение не выделяет, какую именно ин-

№	Определение	Автор, источник	Комментарий
	рение, сбор, систематизация, анализ, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами		формацию, необходимую для управления, предоставляет управленческий учет и кто вправе ее использовать
12	Управленческий учет «охватывает все основные функции, т.е. объединяет отдельные функциональные науки, отражающие эти функции, и, следовательно, выходит за рамки традиционного понятия бухгалтерского учета». Управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самой организации. Частью общей сферы управленческого учета является производственный учет, под которым обычно понимают учет издержек производства и анализ данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами	Шеремет А.Д.	Определение носит обобщающий характер и показывает, что управленческий учет является расширением бухгалтерского учета
13	Управленческий учет – это система регистрации, идентификации, упорядочения, систематизации и интерпретации управленческой информации для принятия управленческих решений на конкретном предприятии в краткосрочной и долгосрочной перспективе, тесно взаимодействующая с планированием, контролем и анализом, цель которой заключается в обеспечении современной и релевантной информацией управляющих предприятием	Чая В.Т., Чупахина Н.И.	Определение является наиболее емким, но содержит множество взаимосвязей, которые описывают больше функционал системы, не ссылаясь на ее формат и возможность калькулирования себестоимости

В российской учетной практике данному термину соответствуют концепции производственного учета. В разных странах содержание понятия «управленческий учет» различное. К примеру, в Германии этим термином не пользовались вообще, предпочитая называть соответствующий учебный курс и практическое дело «Исчисление (учет) затрат и результатов». Внимание было акцентировано на выручке от продаж и затратах. С другой стороны, в США, Англии, Канаде управленческий учет рассматривают шире. В его сферу входят финансовые и производственные инвестиции, результаты их использования [19].

Множество разносторонних точек зрения на определение управленческого учета, как показал проведенный ниже анализ, отражают отсутствие единого методологического понимания инструментария управленческого учета. Особенно важным является отсутствие понимания функциональных свойств управленческого учета, как эффективного практического инструментария для принятия управленческих решений в компаниях. Сделаем вывод о необходимости сведения методологических границ в определении управленческого учета в целях развития инструментария системы на теоретическом и практическом уровнях. На основе проведенного в табл. 1 анализа нами предлагается использовать следующее определение управленческого учета, которое наиболее точно определяет основную функционал системы (на основе определения Чая В.Т. и Чупахиной Н.И.) [16, 17].

Управленческий учет – это система регистрации, идентификации, упорядочения, систематизации и интерпретации управленческой информации в соответствующих аналитических разрезах для принятия многочисленных ситуационных управленческих решений на конкретном предприятии в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе, тесно взаимодействующая с планированием, бюджетированием, оценкой, контролем и анализом, с использованием ме-

тодов калькулирования себестоимости и управления затратами, цель которой заключается в обеспечении современной и релевантной информацией менеджеров среднего звена, управляющих предприятием и акционеров.

Литература

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение [Текст] / И.В. Аверчев. – М. : Рид групп, 2011.
2. Балакирева Н.М. Управленческий учет: основы теории и практики [Текст] / Н.М. Балакирева. – М. : КНОРУС, 2004.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / М.А. Вахрушина. – 9-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2011.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : пер. с англ. / К. Друри ; под ред. В.Н. Егорова. – М. : ЮНИТИ-ДАТА, 2010.
5. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-i-perspektivy-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta-na-predpriyatii#ixzz2v043lk00>
6. Каверина О.Д. Управленческий анализ [Текст] : учеб. пособие / О.Д. Каверина, Н.А. Соколова. – М. : Бухгалтерский учет, 2007.
7. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст] / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2005.
8. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и К, 2009.
9. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый) управленческий учет [Текст] : учеб. / Н.П. Кондраков. – М. : Проспект, 2007.
10. Ларионова В. Особенности управленческого учета и бюджетирования в строительной компании [Текст] / В. Ларионова // Финансовый директор. – 2005. – №9.
11. Никандрова Л.К. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / Л.К. Никандрова, И.В. Гулина. – М. : Логос, 2007.
12. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М. : УРСС, 2003.
13. Николаева О.Е. Классический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : ЛКИ, 2010.

14. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003.
15. Суйц В.П. Управленческий учет для вузов [Текст] / В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007.
16. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2000.
17. Чая В.Т. Управленческий анализ [Текст] : учеб. пособие / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М. : Рид групп, 2011. – 448 с.
18. Чая В.Т. Управленческий учет [Текст] / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009.
19. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет. – 2-е изд., испр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2006.

Ключевые слова

Управленческий учет; бухгалтерский учет; учетные системы; определение управленческого учета; сравнительный анализ определений управленческого учета; стратегически важные решения; планирование; бюджетирование; калькулирование себестоимости; управление затратами; инструментарий управленческого учета; методологические особенности управленческого учета.

Чая Владимир Тигранович;

Ассанаев Надыр Ширванович

РЕЦЕНЗИЯ

Важной особенностью работы является актуальность темы исследования функциональных методологических основ системы управленческого учета для российских организаций. В работе обозначены ключевые учетные системы для принятия стратегически важных управленческих решений. Автором проведен сравнительный анализ существующих определений управленческого учета, взятых из разных источников. Кроме этого, представлены различные точки зрения на понимание системы управленческого учета, а также раскрыты методологические взаимосвязи управленческого и бухгалтерского учета. Отдельно выделена важность функциональных особенностей инструментария управленческого учета – планирования, бюджетирования, калькулирования себестоимости и управления затратами. В результате исследования автором сформулировано определение управленческого учета, наиболее полно раскрывающее сущность системы. Недостаточно раскрыт вопрос международного научного опыта в определении управленческого учета. На наш взгляд, данный вопрос необходимо рассматривать в отдельном исследовании.

Научное исследование обстоятельно раскрывает важность разработки и систематизации методологии управленческого учета. Видна перспектива практической значимости исследуемой методологии. Несомненным достоинством работы следует признать глубокий сравнительный анализ определений системы управленческого учета и разработку автором собственного определения.

В целом работа отвечает предъявляемым требованиям и должна быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Суйц В.П., д.э.н., проф. кафедры учета анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)