

## Содержание:

image not found or type unknown



# ГЛАВА 1. РАЗРАБОТКА И ВНЕДРЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Разработка и внедрение управленческого учета может осуществляться только в едином комплексе, а никак не по отдельным сферам, методам или конкретным направлениям. Единичные усилия, например, по внедрению нормативного метода или метода учета по переменным затратам, как показывает практика, будут заранее обречены на неудачу. Любая потеря времени при разработке и внедрении новых, более современных приемов и методов учета в организациях России приведет к дальнейшему снижению их конкурентоспособности. В настоящее время речь должна идти об адаптации западного управленческого учета к российской теории и практике (учета в широком смысле как основы управления).

Изучив тенденции развития систем и методов управления на Западе и овладев теорией и практикой применения отечественных методов учета, анализа, планирования и контроля, наши специалисты должны уже сегодня понять, какие проблемы встанут перед предпринимателями в условиях реального рынка. При этом следует максимально использовать имеющийся опыт и богатейший потенциал отечественной учетно-аналитической школы.

Одна из задач – переориентировать отечественную теорию и накопленный практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка. Тем более что такой опыт у нас уже есть.

Другой задачей в формировании концепции отечественного управленческого учета является создание и освоение на практике новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Еще одна задача – освоить ценные для нас западные методы управления, что позволит формировать у наших менеджеров альтернативное мышление,

возможность неоднозначного подхода к решению задач управления предприятием.

Проблема разработки новых подходов к калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), подсчету результатов производства является проблемой управленческого учета, в качестве таковой имеет прямое отношение к налоговому законодательству, а значит, и к вопросам его взаимодействия с методологией бухгалтерского учета.

## **ГЛАВА 2. ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Основные этапы зарождения управленческого учета приурочены к всплескам деловой активности предпринимательской деятельности, вызванной историческими событиями и открытиями.

**Первый этап**, связанный с развитием железнодорожного, морского сообщений, относится к середине XIX в. В этот период резко раздвигаются границы коммерческой деятельности, что требует составления перспективных прогнозных расчетов, исчисления себестоимости товаров, услуг, а также различных способов их транспортировки. Он включает как простую, так и двойную бухгалтерию, разница между ними не носит принципиального характера. В практике господствовала идея номинализма, т.е. бухгалтер должен регистрировать то, что записано в первичных документах, и оценка всех ценностей, соответственно, была исторической, близкой к себестоимости учитываемых ценностей, а в теории получила признание концепция точности, т.е. данные бухгалтерского учета адекватно отражают хозяйственные процессы.

**Второй этап** относится к семидесятым годам XIX в., когда происходит выделение самостоятельной подсистемы управленческого учета.

В 1890-е годы XIX в. американский инженер Ф. Тейлор создал систему производственного нормирования, которая привела к формированию принципов управления по отклонениям. Эта система организации труда, основанная на рационализации производства, эффективном использовании техники, специализации производственного процесса, а также на широком применении сдельной и премиальной форм заработной платы, была впоследствии названа его именем.

Историческую справку о классификациях этапов развития бухгалтерского учета учеными-экономистами и как его составляющей - управленческого учета дает в своих исследовательских работах Я.В. Соколов.

Лео Герберт (1972) дал своеобразную классификацию развития учета. С его точки зрения, весь учет надо рассматривать как управленческий, и начало он берет с момента промышленной революции.

Современный французский автор Р. Обер (1979) выделил три этапа: 1) информативный (до 1673), 2) юридический (1673 - 1973) и 3) экономический (управленческий).

**Второй этап** - создание гигантских предприятий, переход на бумажные деньги, многие страны захлестывает инфляция, о стабильности цен остались лишь воспоминания. Бухгалтерский учет становится источником информации для анализа хозяйственной деятельности, выявления рентабельности, платежеспособности, ликвидности, кредитоспособности. В теории учета отпала концепция точности, и получила признание идея Э. Шмаленбаха: цель учета - не исчисление финансового результата, а эволюция собственности предприятия.

**Третий этап**, прежде всего связан с радикальным изменением в организации учета, вызванным повсеместным распространением вычислительной техники, информатики, алгоритмизацией учетных процессов, расширением учетных объектов, широким включением в них нематериальных активов, появлением огромных концернов, особенно транснациональных корпораций, потребовавших консолидации отчетности, гармонизации бухгалтерской методологии и повсеместной трансформации отчетности, составленной по одной методике; формированием национального счетоводства, т.е. учета уже не только на микро, но и на макроуровне. Бухгалтеры составляют национальные и международные стандарты, которые требуют решения сложных методологических проблем. Рождается новая ветвь - управленческий учет; центр внимания бухгалтера переносится на изучение хозяйственных ситуаций, анализ финансовых потоков, разработку альтернативных планов развития, прогнозирование будущего развития и принятие управленческих решений. Управленческий учет ограничивает фискальные цели бухгалтерского баланса. На практике резко возрастает число пользователей учетной информацией, поднимается роль бухгалтеров, квалификация которых становится очень высокой, а их профессиональные объединения добиваются хороших моральных и материальных условий их работы.

В теории получает распространение множество конвенциональных альтернативных теорий, и вместо концепции ликвидируемого (умирающего) предприятия получает признание и оформляется как международный стандарт концепция функционирующего (т.е. живущего вечно) предприятия.

Управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам замечательного бухгалтера Роберта Энтони. Этот учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии. Неслучайно Мэй считал, что бухгалтерская отчетность не может быть пригодной для управления предприятием, так как она хронически устаревает и в силу этого лишена оперативности.

Суть управленческого учета, его назначение передает известная формулировка: производство информации для управления. Самым главным в этом случае является указание - для управления. И в этой связи понятно, почему Энтони не устает повторять, что менеджеры нуждаются в информации для осуществления своих обязанностей.

К концу XX в. сложилась и теория управленческого учета. При этом преобладали нормативные подходы - от должного к сущему:

теория ---> модель ---> практика.

К. Эммануэль и К. Ги отстаивали дескриптивный (описательный) подход - от сущего к должному:

практика ---> модель ---> теория.

Но чаще экономисты-исследователи выделяют следующие этапы развития управленческого учета в зависимости от изменяющихся целей:

Основными центрами формирования методологической базы и обеспечения унифицированного квалификационного уровня специалистов и анализа в международной практике обычно выступают саморегулируемые профессиональные объединения в области управленческого учета.

Можно проследить этапы становления российского управленческого учета.

Так как Россия долгое время оставалась аграрной страной, где велся простой учет в виде записей прихода и расхода (униграфизм), то возникновение управленческого учета приходится только на конец XIX в., когда в условиях

быстрого повсеместного роста промышленности и возникновения различных теорий учета, позволяющих по-новому подходить к истолкованию информационных показателей, начинает развиваться промышленный учет.

В период с 1917 по 1920 г. были выдвинуты теории нового учета, экономического, по которому результаты производства переносятся в главк, который оценивает работу каждого предприятия с точки зрения нового понятия выгоды, сопоставляя его с другими подобными. В рамках же эксплуатационной единицы (предприятия) может вестись только технический учет. Существовали и другие теории учета. Попытка введения новых систем учета привел к развалу системы традиционного бухгалтерского учета в России.

Новая экономическая политика (1923 - 1929) возродила хозяйство в его наиболее эффективных формах. Учет вернулся к традиционным аналитическим формам.

Период с 1930 по 1953 г. ознаменован попыткой введения хозяйственного учета в производственную деятельность предприятий и созданием системы нормативного учета.

Развитие калькуляционного учета и попытки введения нормативного метода учета затрат в промышленности приходятся на период с 1953 по 1970-е гг., а массовый переход на нормативный учет осуществлен в начале 1980-х гг. С 1984 г. происходит дальнейшее совершенствование производственного учета.

Очевидно, и это подтверждается историческими фактами, что учет для целей управления начал формироваться с начала развития бухгалтерской науки, хотя цели в разное время ставились различные.

У каждой страны исторически сложилось свое понимание и применение учета для управления. Наша страна - не исключение. В связи с этим необходимо изучить положительный опыт зарубежных стран, сопоставить его с особенностями нашей страны и, оптимально используя накопленную информацию, применить ее для развития этой необходимой на современном этапе области экономической науки.

Характерной особенностью для российского способа хозяйствования была коллективная ответственность, которая издревле практиковалась в русских селениях. Коллективизм отложил глубокий отпечаток на развитие национального учета.

Весь опыт России XVIII и начала XIX в. говорит о достаточно успешном развитии системы производственного счетоводства, совершенствовавшегося в промышленных и строительных организациях России. Здесь широко применялось использование смет, что явилось прообразом современного бюджетирования. Развитие учета как науки потребовало привлечения элементов бюджетного планирования и контроля, экономического анализа для расширения возможностей применения бухгалтерского учета в целях управления производством.

Нормативному учету, являвшему собой первые попытки создания управленческого учета в России, уделялось достаточное внимание в социалистическом хозяйстве.

Много разногласий возникло при определении основы нормативов (максимально возможные результаты или типичные практически средние для данного производства; в пределах всей страны либо по отдельным областям или отраслям народного хозяйства). Поскольку нормативный метод был отнесен к разряду методов калькулирования, то он не был использован с максимальной отдачей как оперативный контроль и метод регулирования затрат в ходе производственного процесса. Следует сделать вывод, что нормативный учет, являясь прогрессивным и популярным методом, не выполнил возложенных на него задач, поскольку упор делался на нормативную калькуляцию и выявление отклонений на заключительных этапах производства. Для обеспечения же наилучшего результата при использовании нормативного учета необходимо наладить оперативный контроль, над формированием затрат в местах их возникновения с поэлементной их детализацией в целях проведения анализа отклонений от установленных норм и своевременного устранения причин возникновения указанных отклонений.

Если в США предприятия, работающие по системе "стандарт-коста", имели общую величину отклонений фактической себестоимости от стандартной в границах от 0,5 до 2%, то у нас такие отклонения составляли от 7 до 30%.

Следует отметить учение о хозяйственном расчете. Почти все годы советской власти неустанно декларировалась его необходимость. Однако это был хозрасчет, который никогда не приводил к ликвидации убыточных и экономически неэффективных предприятий. Перед бухгалтерами была поставлена задача не иметь убытков, и счетные работники калькулировали, исчисляли, определяли с точностью до копеек все хозрасчетные величины, а если возникали убытки, то перераспределяли финансовые результаты, добивались сплошной и высокой рентабельности. Это была ложь. Ее пытались скрыть схоластикой в области учета, которая сводилась к бесконечным и бессмысленным рассуждениям на темы

предмета и метода. Анализ хозяйственной деятельности был оторван от бухгалтерского учета и лишен главного - исследования финансового положения, а аналитический инструментарий ничем не мог помочь принятию действенных управленческих решений (правда, они принимались в другом месте и на другом уровне).

Внедрение хозрасчета по-советски привело к учету затрат не только по местам их формирования, но и более укрупнено для оценки деятельности отдельных участков производства.

Появилось такое понятие, как "центр затрат", характеризующее структурное подразделение организации, в котором формируются затраты. Их руководство несет ответственность за расходование средств. Другое понятие - "центр ответственности", которое олицетворяет структурную единицу, имеющую влияние на уровень расходов, доходов и фондов капиталовложений. Руководитель такого подразделения несет персональную ответственность за эффективное использование вверенных ему материальных, денежных и трудовых ресурсов. К сожалению, центры ответственности не выполнили своего предназначения, поскольку учет по центрам ответственности считался всего лишь аналитическим развитием калькуляции. Однако теперь окончательно ясно, что для управления производством учет по центрам ответственности является важнейшим звеном, направленным на получение информации об использовании затрат на каждом отдельном участке производства.

Результативными и обнадеживающими были попытки создания в рамках социалистической экономики бригадных форм управления производством. Такие бригады являлись прообразом центров ответственности. На многих предприятиях с помощью бригадного самоуправления были достигнуты хорошие результаты в экономии материальных ресурсов, в повышении производительности труда. Но им не хватало профессиональных аналитиков-менеджеров, способных изучить имеющуюся информацию и принять на основе проведенного анализа оперативное решение по управлению затратами бригады.

Особенности развития и применения управленческого учета в России в эпоху социализма определялись прежде всего плановым устройством экономики. За счет огромных размеров, массового производства и комплексного планирования для целых отраслей народного хозяйства достигалось существенное снижение производственных издержек. Для каждого промышленного предприятия Госпланом определялись четкие нормы выпуска. Недостатком данной системы

была оторванность планирующих и контролирующих органов от конкретного предприятия. Система становилась очень сложной. Сверху невозможно было увидеть все особенности конкретного предприятия. Это привело к появлению достаточно сложных теорий планирования и анализа хозяйственной деятельности предприятий.

При этом оперативный управленческий анализ практически не применялся в силу того, что решения руководства сводились к управлению предприятием для достижения поставленной сверху цели. Особенности внешней среды не учитывались. В целом вместо оперативного анализа осуществлялся контроль за достижением определенных показателей.

В совершенно новом направлении развивались события после разрушения плановой экономики СССР. Начинают стремительно расти небольшие торговые фирмы, появляются банки и финансовые группы, образуются небольшие производственные кооперативы, пытающиеся быстро завоевать свои ниши на новых рынках услуг. А крупные промышленные предприятия охватывает затяжной кризис в связи с проблемами сбыта продукции. Никаких структур, которые могли бы взять на себя роль финансового и маркетингового анализа, управленческого учета и контроля на уровне предприятия для принятия грамотных управленческих решений, не оказывается, а руководящий аппарат пытается играть по старым правилам.

Новым, динамично развивающимся предприятиям управленческий учет еще не нужен в силу практически неограниченного потенциала рынка. Весь учет на таких предприятиях сводится к бухгалтерскому. Однако он не дает полной картины, которую мог бы дать управленческий учет, направленный в первую очередь на предоставление релевантной информации, выяснение основных информационных потребностей управления и поиск оптимальных путей их удовлетворения. Если финансовый учет имеет на выходе отчетность для налоговых органов, то управленческий, используя практически те же данные, должен формировать подобные отчеты для управляющих. Поэтому часто управленческий учет в России понимается как расширенный финансовый учет, в основе которого лежат вопросы калькулирования себестоимости продукции, оценки финансового результата и отклонений от нормативов - то, что на Западе носит название *cost accounting* и является лишь частью *managerial accounting*. Внешняя среда (рынок и потребители), организационная структура, внутренние процессы - это лежит вне сферы внимания российских исследователей, хотя играет не меньшую роль для целей управленческого учета. Возможно, именно с подобным сужением внимания и



связан факт полного невнимания к современным западным концепциям управленческого учета в России. В последние годы и в нашей стране неуклонно возрастает интерес к управленческому учету не только среди отечественных менеджеров высшего и среднего звена, но и среди государственных органов.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Управленческий учет — составная часть информационной системы предприятия. Эффективность управления производственной деятельностью обеспечивается информацией о деятельности структурных подразделений, служб, отделов предприятия.

Важнейшим моментом при определении сущности управленческого учета, является аналитичность информации. В составе управленческого учета информация собирается, группируется, идентифицируется, изучается в целях наиболее четкого и достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и определения доли участия в получении прибыли предприятия.

Объектами бухгалтерского управленческого учета являются затраты (текущие и капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений — центров ответственности; результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Предметом управленческого учета является производственная деятельность центров ответственности (сегментов организации), поэтому иногда управленческий учет называют учетом по центрам ответственности, или сегментарным учетом.

Методы, используемые в бухгалтерском управленческом учете, весьма разнообразны элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность); индексный метод (применяемый в статистике); приемы экономического анализа (в частности, пофакторный анализ); математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и др.).

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием.

К принципам управленческого учета относятся: непрерывность деятельности предприятия; использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения; оценивание результатов деятельности подразделений предприятия; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления; формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой. Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учета, но не унифицирует учетный процесс. Понимание сущности управленческого учета позволяет выявить зависимость функций, выполняемых этим видом учета, от функций управления. Функции управления обычно состоят из: планирования, контроля, оценки, непосредственно организационной работы, внутренних информационных связей и стимулирования.

Система директ-костинга и система учета полной себестоимости. Применение системы директ-костинга с большей точностью и обоснованностью позволяет оценить степень рентабельности изделий полуфабрикатов, работ и услуг, чем при системе учета полной себестоимости. Используя систему директ-коста, предприятию не составляет труда определить, какие изделия или виды услуг вносят или могут внести наибольший вклад в маржинальный доход и соответственно в прибыль от реализации продукции.

Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования. Учет фактических затрат — это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.

Система «стандарт-кост». Важнейшая характеристика западных систем управленческого учета - оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых) затрат и учет затрат по системе «стандарт-кост». Система «стандарт-кост» включает разработку стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление

стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов с целью контроля за формированием фактической себестоимости и активного управления процессом ее формирования.

Управленческий учёт является важнейшей частью системы планирования и контроля предприятия, при помощи которого определяется рентабельность отдельных изделий и предприятия в целом. Управленческий учёт затрат носит краткосрочный характер и определяет калькуляционные издержки и калькуляционный экономический результат предприятия. При помощи управленческого учёта осуществляют экономически обоснованное ориентированное на будущее планирование экономических показателей, ценообразование, формирование производственной и сбытовой программ, контроль выполнения планов, оценку кредитоспособности и выработку системы отчётности. Формирование системы учёта затрат является необходимым условием создания эффективной планово - учётной подсистемы системы контроллинга, позволяет правильно оценить существующее экономическое положение предприятия и построить ближайшие (краткосрочные) цели предприятия, создать необходимые условия для стратегического планирования и контроля

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат// Финансовая газета - Экспо. - 2014.
2. Бургуев К. А. Практика постановки управленческого учета на российских предприятиях// Деловой Петербург. - 2010.
3. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современных предприятиях. - Новосибирск: Экор, 2013.
4. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: учебное пособие. - М.: Инфра - М. - 2015.
5. Карпова Т.И. Управленческий учет. - М.: Аудит, 2004.
6. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. - М.: Инфра-М. - 2014.
7. Шеремет А. Управленческий учет. Учебное пособие. ФБК - Пресс. 2004г.