

Рубрика: Учёт, анализ, аудит и статистика: исследование тенденций и проблем совершенствования

УДК 338.24

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ИХ ЭВОЛЮЦИЯ

Д.А. Курченкова
магистрант

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Россия. Владивосток*

Теоретические основы управленческого учета рассматривались и обобщались разными авторами в России и за рубежом. Единого мнения не существует: каждый автор аргументирует по-своему. В данной статье обобщены теоретические основы управленческого учета, его отличия от финансового учета по разнообразному количеству признаков, рассмотрена эволюция взглядов на его сущность, задачи, принципы и функции.

Ключевые слова и словосочетания: управленческий учет, управление затратами, финансовый учет.

THE THEORETICAL BASIS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND THEIR EVOLUTION

The theoretical foundations of management accounting were reviewed and generalized by different authors in Russia and abroad. There is no one opinion: each author argues in his own way. This article summarizes the theoretical basis of management accounting, its differences from financial accounting for a variety of features, considered the evolution of views on its nature, tasks, principles and functions.

Keywords: : management accounting, cost management, financial accounting..

Актуальность темы. В современных условиях экономического кризиса и повышенной конкуренции успешными могут быть только прибыльные предприятия. Повышение прибыли возможно двумя способами: увеличением выручки или сокращением затрат. Рост выручки зависит не столько от предприятия, сколько от внешних факторов. Следовательно, необходимо находить способы снижения затрат, а для этого требуется управление затратами, поскольку механическое снижение может привести только к потере качества. Организации, которые умеют управлять затратами, выйдут из кризиса победителями. Остальных ждет банкротство. Управленческий учет в состоянии сформировать, обобщить и предоставить информацию для управления затратами, причем несоизмеримо больший ее объем, нежели финансовый учет. Однако, нет однозначного понимания что такое управленческий учет и каковы его теоретические основы, тем более на разных этапах развития экономики и бизнеса.

Цель и методы исследования. Целью статьи является исследование теоретических основ управленческого учета с точки зрения их эволюции путем сопоставления разных точек зрения на определения управленческого учета, обобщения и классификации признаков сравнения управленческого и финансового учета по разным признакам, применения исторического подхода для рассмотрения эволюции целей и подходов развития управленческого учета.

Научная новизна заключается в доказательстве взаимосвязи изменения взглядов на сущность управленческого учета в процессе развития экономики страны и предприятия.

Полученные результаты. Управленческий учет предназначен для того, чтобы управленцы разных уровней иерархии предприятия могли, воспользовавшись его информацией, принять правильные, эффективные, грамотные решения по управлению организацией в целом и ее структурными подразделениями.

Управленческий учет является составной частью бухгалтерского учета наряду с финансовым и налоговым. Такое деление учета достаточно условно, поскольку представляет собой классификацию видов учета по признаку разной информации для разных категорий пользователей. То есть информация финансового учета необходима для составления отчетности и для партнеров – внешних пользователей с прямым финансовым интересом. Информация налогового учета необходима для контролеров –

налоговых служб, внебюджетных фондов. А, соответственно, информация управленческого учета – для специалистов и управленцев компании – для управления.

Поскольку управленческий и налоговый виды учета не пересекаются в целях, то сравнивают два вида учета между собой – финансовый и управленческий (табл. 1).

Таблица 1

Сравнение управленческого учета с финансовым по разным признакам

Признак сравнения	Финансовый учёт	Управленческий учёт
1. Степень регламентации (обязательность)	требуется по законодательству	ведётся по решению администрации
2. Цели	составление бухгалтерской отчётности	обеспечение менеджеров информацией для принятия соответствующих управленческих решений
3. Пользователи информации	внешние пользователи и администрации организации	менеджеры различных уровней управления
4. Правила	общепринятые принципы бухгалтерского учёта и правила составления отчётности	нет ограничений, главный принцип – пригодность информации
5. Измерители	денежная единица по курсу в момент совершения операций	натуральные, трудовые, денежные измерители и оценки будущей стоимости
6. Степень точности информации	достаточно высока, требует объективности, поддаётся проверке	применяется как достоверная, проверенная информация, так и приблизительные оценки
7. Временной аспект	нацеленность в прошлое: оценка прошлого периода, исторический характер информации	нацеленность в будущее: оценки и планы на будущее наравне с использованием исторической информации
8. Периодичность составления отчетности	составляется на регулярной основе в сроки, установленные законодательством (за месяц, квартал, год)	составляется как на регулярной основе, так и по мере необходимости, как правило, сразу после окончания периода (за 1,5,10 дней)
9. Объект отчётности	организация в целом	различные структурные подразделения организации, как правило, центры ответственности

Но есть не только различия финансового и управленческого учета, но и общность. Она проявляется в использовании одних и тех же принципов и в том, что управленческий учет «является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции» [9].

Изначально бухгалтерский учет предназначался для управления предпринимательской деятельностью. «Сам купец, хозяин мастерской или другой коммерсант, а затем нанятые ими профессиональные бухгалтеры, делая записи о приобретениях и тратах, движимом и недвижимом имуществе, долгах кредиторам и задолженности дебиторов, делали их для себя, для собственных нужд управления бизнесом предприятия. Учет им нужен был, чтобы не забыть, если дело дойдет до судебного разбирательства, в точности воспроизвести обстоятельства спорной сделки или долга. Даже когда учет стал включать подсчет затрат и калькуляцию себестоимости, делалось это для владельцев и управляющих предприятия в целях обеспечения экономичности его деятельности, ориентации в ценообразовании, оценки выгодности производства и продаж тех или иных товаров, т.е. для управления коммерческой деятельностью» [9].

Потом с появлением хозяйственных организаций коллективной собственности бухгалтерский учет стал приобретать общественное значение и «понадобились единство в его методике, необходимость в ее законодательном регулировании, введение единой отчетности и правил ее составления. К тому же постоянно укрепляющее свою власть государство сразу оценило роль бухгалтерского учета в налогообложении, в расчетах с бюджетом и стало активно вмешиваться в установление его правил и контроль за их соблюдением, прежде всего из фискальных соображений. Бухгалтерский учет, сохраняя принципиальные возможности участия в управлении предприятием, постепенно превратился в учет для сторонних потребителей его данных: акционеров, пайщиков, государства и третьих лиц (кредитных, инвестиционных организаций, поставщиков, покупателей и т.п.)» [9].

В середине XX в. управленческий учет выделился из недр бухгалтерского учета в связи с

развитием техники, технологий, появлением новых инструментов рынка, усилением конкуренции. «Увеличилось количество вариантов решения экономических проблем и ситуаций, они усложнились. Возросла и цена ошибки из-за неправильно принятого решения по управлению предприятием» [5]. Тогда и были сформулированы основные принципы управленческого учета.

В таблице 2 представлены ключевые слова этих определений, сгруппированных по ряду временных интервалов.

Таблица 2

Ключевые слова определений управленческого учета

Период	Ключевые слова
1997–2000 гг.	– Обеспечение информацией [3]
2001–2009 гг.	– Набор взаимосвязанных подсистем, чтобы получить годную для применения информацию [1]
2010–2017 гг.	– Установленная организацией интегрированная система планирования, учета, контроля, анализа и регулирования [2]; -Процесс, происходящий внутри организации; информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных [8]

Первоначально управленческий учет предназначался для учета и контроля, исчисления себестоимости продукции и анализа затрат. Тогда он обеспечивал «предоставление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций» [4]. Затем широко стали использовать системы директ-костинг и стандарт кост, и этого было достаточно для принятия оперативных управленческих решений. Затем «в систему управленческого учета были включены прогнозирование и планирование затрат и результатов деятельности и значительная часть производственного бухгалтерского учета. Сделано это было для того, чтобы уменьшить степень неопределенности, свойственной рыночным условиям хозяйствования» [8]. В последующем управленческий учет включил в состав своих методов бюджетирование, оценку инвестиционных проектов, анализ финансовых показателей, поведенческие аспекты принятия решений.

«Основными задачами организации управленческого учета являются ориентация на достижение заранее определенной цели предпринимательства, необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализ» [8].

Принципами формирования информации для управления являются: принцип опережения данных для принятия управленческого решения и принцип ответственности за его последствия. «Правильная оценка предстоящих расходов и доходов в бизнесе гораздо важнее, чем констатация упущенных возможностей. В то же время, если нет ответственности за результаты хозяйствования на всех уровнях управления, вести управленческий учет не имеет смысла» [7].

Функциями современного управленческого учета являются: прогнозирование, нормирование, планирование, оперативный учет и контроль.

Выводы. Управленческий учет предназначен для того, чтобы управленцы разных уровней иерархии предприятия могли, воспользовавшись его информацией, принять правильные, эффективные, грамотные решения по управлению организацией и ее структурными подразделениями. Управленческий учет отличается от финансового учета целым рядом признаков, начиная от цели и регламентации, до периодичности составления. Хотя изначально сам бухгалтерский учет возник для управления бизнесом и только с появлением хозяйственных организаций коллективной собственности он стал приобретать общественное значение. В 20 веке управленческий учет стал самостоятельным. Первоначально управленческий учет рассматривался как учет и контроль, исчисление и анализ затрат предприятия, потом стал включать бюджетирование, оценку инвестиционных проектов, анализ финансовых показателей, поведенческие аспекты принятия решений. Задачами организации управленческого учета являются ориентация на достижение заранее определенной цели предпринимательства с обеспечением альтернативных и эффективных решений путем прогнозирования, нормирования, планирования, оперативного учета и контроля.

-
1. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
 2. Бережной, В.И. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / В.И. Бережной, Г.Е. Крохичева, В.В. Лесняк. М: ИНФРА-М, 2014. 176 с.
 3. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / М.А. Вахрушина. М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. 359 с.
 4. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / К. Друри; пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.
 5. Зимакова, Л.А. Применение методов и моделей управленческого учета на разных стадиях строительной деятельности / Л.А. Зимакова, С.Н. Цыгулева, И.В. Серебренникова // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 42 (336). С. 2–10.
 6. Костюкова, Е.И. Управленческий учет: учебник / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев, О.В. Ельчанинова, И.Б. Манжосова, М.Н. Татарина, С.В. Гришанова. Ставрополь, типография «Седьмое небо», 2017. 271 с.
 7. Сабзалиев, С.М. Теоретико-методологические подходы к управлению производственными затратами в системе управленческого учета / С.М.Сабзалиев, С.А. Аббасова // Управленческий учет. 2017. № 3. С. 10–18.
 8. Супрунова, Е.А. Конфликт традиционных и инновационных методов управленческого учета / Е.А. Супрунова // Управленческий учет. 2014. № 1. С. 41-49.
 9. Сысо, Т.Н. Оптимизация управления затратами предприятия / Т.Н. Сысо // Вестник Омского университета. Сер. «Экономика». 2011. № 4. С. 135–143.