**Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием**

***Войко Д.В.,***

Среди экономистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, что затрудняет процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику предприятий.

В данной статье представлены основные теоретические вопросы и проблемы постановки системы управленческого учета на предприятии. В частности, показано различие и сходство между финансовым и управленческим учетом, уточнены и систематизированы цель, задачи и функции управленческого учета, определены предмет и объект данного вида учета, сформулированы принципы, а также выделены основные проблемы его внедрения в практику российских предприятий.

Сегодня в сфере управления затратами и финансовыми результатами деятельности предприятия существует две основные проблемы. Первая - переориентировать отечественную теорию и накопленный опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка. Вторая - создание 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. В этом отношении значительный интерес для российских предприятий представляет изучение системы управленческого учета. Общепризнано, что управленческий учет является необходимым инструментом для управления организацией, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности.

Управленческий учет на большинстве российских предприятиях не ведется или развит очень слабо. В основном это можно объяснить отсутствием единой методологической основы, методических рекомендаций по организации управленческого учета в отдельных отраслях отечественной экономики, а также периодом его становления и развития в отечественной практике. Между тем в настоящее время отечественные предприятия, функционируя в условиях конкуренции и борьбы за выживаемость, испытывают острую необходимость в организации действенной системы управленческого учета. Так, В.Э. Керимов обращает внимание, что на современном этапе развития экономики важнейшей задачей является совершенствование системы управления производством на основе единых принципов планирования, учета, оценки, калькулирования, анализа и контроля. В этих условиях неизмеримо возрастает роль управленческого учета, являющегося необходимым инструментом в мобилизации всех имеющихся резервов повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятий [3, с. 134].

В связи с этим проблема его внедрения в отечественную практику приобретает первостепенное значение, возникает необходимость проведения глубоких исследований экономической природы, сущности и содержания управленческого учета, его фундаментальных теоретических основ. На сегодняшний день многие руководители не всегда осознают роль управленческого учета в организации, недостаточно четко понимают цели и задачи его постановки. Именно этим вопросам и посвящается статья.

В Российской Федерации определение управленческого учета до настоящего времени не получило в экономической литературе более или менее четкой и однозначной трактовки. Среди специалистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, теории учета.

В отечественной экономической литературе понятие "управленческий учет" появилось после публикации работ Н.Г. Чумаченко ("Учет и анализ в промышленном производстве США", 1971), С.С. Сатуболдина ("Учет затрат на производство в промышленности США", 1980).

Впоследствии наибольший вклад в разработку теории управленческого учета среди отечественных ученых внесли А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, М.В. Вахрушина, А.А. Володин, В.Б. Ивашкевич, В.Е. Ластовецкий, Ю.А. Мишин, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, С.И. Полякова, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, С.К. Татур, В.И. Ткач, А.Д. Шер, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова.

Критический обзор и анализ взглядов отечественных и зарубежных ученых на управленческий учет позволяют сделать следующие основные выводы:

1. Все авторы отмечают, что:

|  |
| --- |
|  |

|  |  |
| --- | --- |
| - | информация управленческого учета предназначена для использования внутри организации, что и обусловливает коммерческую тайну данных управленческого учета; |
| - | информация управленческого учета предназначена для принятия управленческих решений, в чем и состоит возможность активного ее воздействия на процесс производства; |
| - | существенную часть информации управленческого учета составляют данные о затратах. |

2. Одна группа авторов (А. Чмель, Б. Нидлз, О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова и др.) считает, что:

|  |  |
| --- | --- |
| - | управленческий учет обеспечивает сбор, регистрацию, систематизацию только учетной информации или управленческий учет - это часть, подсистема бухгалтерского учета; |
| - | объектами управленческого учета являются только затраты и результаты; |
| - | информация управленческого учета используется только для принятия оперативных решений; |
| - | информация управленческого учета предназначена для управления структурными подразделениями предприятия. |

3. Другая группа авторов (наибольшая) (С.А. Николаева, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, А.Д. Шеремет и др.) считает, что:

|  |  |
| --- | --- |
| - | управленческий учет представляет собой интегрированную систему учета, нормирования, планирования, контроля и анализа; |
| - | управленческий учет отражает не только данные о затратах и результатах, но и другие объекты, информация о которых необходима для принятия специальных проблемных управленческих решений; |
| - | информация управленческого учета используется как для принятия оперативных / текущих, так и перспективных / стратегических управленческих решений; |
| - | информация управленческого учета предназначена для управления как структурными подразделениями предприятия, так и предприятием в целом и сегментами его бизнеса. |

Управленческий учет как социально-экономическое явление постоянно развивается: расширяются его функции, увеличивается набор решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые им методы.

Построение системы управленческого учета в организации заключается в формировании набора формализованных процедур, обеспечивающих менеджеров всех уровней информацией, полученной как из внутренних, так и из внешних источников, для принятия своевременных и эффективных решений в рамках своей компетенции.

Помимо управленческого учета в учетную систему предприятия входят финансовый и налоговый учет, которые отличаются обязательностью ведения в силу закона. Так, бухгалтерский учет действует в интересах сторонних пользователей. Поэтому бухгалтерский баланс в принципе не является закрытым документом, а в случае с ОАО (открытые акционерные общества) он даже публикуется в средствах массовой информации. Государственные органы и общественные организации разрабатывают стандарты бухгалтерского учета, обязательные для всех предприятий. В России такими стандартами являются ПБУ (Правила бухгалтерского учета). А если предприятие стремится выйти на мировой рынок инвестиций, оно вынуждено составлять свою отчетность и по правилам IAS (International Accounting Standards - международные стандарты бухучета) или GAAP (Generally Accepted Accounting Principles - общепринятые принципы бухучета, действующие в США).

Налоговый учет тесно связан с бухгалтерским, но отличается от него тем, что он вводит правила по начислению и уплате налогов, а его нормативными источниками являются Налоговый кодекс РФ, законы и инструкции Госналогслужбы и других органов.

Многие менеджеры считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета и ограничивается сферой финансов. При этом создается представление о существовании общей методики внутреннего учета, подобной правилам бухгалтерского учета. Однако управленческий учет - это скорее подход к организации информационной системы предприятия, ориентированной на пользователя, чем какая-либо универсальная методика. Система управленческого учета может не соприкасаться с бухгалтерией и не оперировать финансовыми показателями. Решение о конфигурации системы управленческого учета должен принимать руководитель организации, исходя из существующих потребностей в информации для нужд управления и имеющихся ресурсов, которые могут быть использованы для построения внутренней информационной системы.

Таким образом, место управленческого учета в финансовой системе предприятия совершенно особенное, и его постановка и ведение требуют других подходов и других специалистов, чем те, которые обслуживают бухгалтерский и налоговый секторы.

Для того чтобы нагляднее представить сущность управленческого учета, полезно показать различие и сходство между финансовым и управленческим учетом (табл. 1).

*Таблица 1*

Сравнение управленческого и финансового учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Область сравнения** | **Управленческий учет** | **Финансовый учет** |
| РАЗЛИЧИЯ | | |
| Обязательность ведения учета | Не регулируется нормативными правовыми актами. Ведется в соответствии с требованием менеджмента для обеспечения информационной и аналитической базы принятия управленческих решений | Требуется в соответствии с законодательством для обеспечения внешних пользователей информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности компании |
| Цель учета | Обеспечение информацией внутренних пользователей для планирования и управления. Является информационной базой для принятия управленческих решений | Составление отчетности для внешних пользователей информации. Содействие в принятии инвестиционных, кредитных и иных финансовых решений |
| Пользователи информации | Группа работников управленческого персонала, входящих в состав предприятия | Группа работников, не входящих в состав предприятия (акционеры, инвесторы, банки, деловые партнеры, налоговые органы) |
| Структура учета | Различна в зависимости от целей использования информации. Три вида объектов: доходы, издержки, активы | Одно основное равенство:Активы = Обязательства + Собственный капитал |
| По времени соотношения информации | Прошедшее и будущее время за определенный и на определенный период | Прошедшее время, за определенный период |
| Виды выражения информации | Как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении | В основном в денежном выражении |
| Степень точности информации | Множество приблизительных оценок | Незначительные отклонения в отражении данных для внешних пользователей |
| Частота подачи информации | Определяется задачами, чаще - еженедельная, декадная, помесячная | Квартальная и годовая |
| Объект учета | Центры ответственности внутри предприятия, отдельная управленческая задача, определенная область деятельности | Предприятие в целом |
| Степень ответственности | Дисциплинарная ответственность | Административная ответственность по закону |
| СХОДСТВА | | |
| Общепринятые принципы учета | Дополнительно проверяемые факты, мнения и оценки, т. е. их объективность | |
| Информация | Использование данных оперативного учета, следовательно, сбор первичной информации по единым правилам | |
| Цель | Использование данных для принятия решений | |

Следовательно, управленческий учет - интегрированная система внутреннего управления предприятием, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

Цели и задачи управленческого учета, обозначенные в публикациях М.А. Вахрушиной, Т.П. Карповой, Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, А.Д. Шеремета, по своей сути совпадают. Например, М.А. Вахрушина указывает: "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" [1]. В.Б. Ивашкевич главной целью управленческого учета видит информирование для принятия решений по управлению экономикой предприятия и оценку эффективности выполнения принятых решений [2].

В связи с этим можно отметить, что **основной целью управленческого учета** является предоставление руководству организации полного комплекса плановых, прогнозных и фактических данных о функционировании предприятия как экономической и производственной единицы (включая представление данных по предприятию в целом, а также в разрезе структурных и производственных подразделений, центров затрат и прибылей) в целях обеспечения возможности принимать экономически взвешенные управленческие решения.

Л. Шардонне [7, c. 17] выделяет **семь задач управленческого учета:**

|  |  |
| --- | --- |
| 1) | рациональное калькулирование себестоимости продукции; |
| 2) | анализ работы предприятия с подразделением на центры деятельности (прибыли, рентабельности, себестоимости, капитальных вложений и др.); |
| 3) | разработка планов (прогнозов) на короткий и длительный периоды в зависимости от уровня организации производства; |
| 4) | выбор оптимальной базы и методологии для планового калькулирования; |
| 5) | приближение прогнозов к фактическим результатам в целях выработки необходимой политики управления; |
| 6) | учет движения материальных ресурсов и готовой продукции; |
| 7) | соизмерение общего финансового результата с данными управленческого учета для арифметического контроля. |

Целями и задачами управленческого учета определяются его функции. Большинство российских авторов сходятся во мнении о функциях управленческого учета. В частности, О.Д. Каверина [4, с. 54] выделяет следующие функции: обеспечение всех уровней управления релевантной информацией для систематического и проблемного управления бизнесом; формирование информации, необходимой для управления подразделениями предприятия. Т.П. Карпова [5, с. 39] акцентирует внимание на таких функциях управленческого учета, как обеспечение информацией различных уровней управления, оперативный контроль, перспективное планирование. В свою очередь, западные специалисты (например, Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер) выделяют функции управленческого учета в составе функций бухгалтерии - планирование, контроль, анализ отчетов, оценка и консультирование, оставляя для финансового учета налоговые расчеты, составление официальной отчетности, контроль за сохранностью активов, финансовый анализ [6].

Следовательно, **функции управленческого учета** можно сгруппировать по следующим направлениям:

|  |  |
| --- | --- |
| - | обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений; |
| - | формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня; |
| - | оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений предприятия в достижении цели; |
| - | перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности. |

В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью предприятия, его стратегией и тактикой. Основное его назначение - это подготовка информации для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

**Предметом управленческого учета** является производственная и коммерческая деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления.

Содержание предмета раскрывается его объектами. **Объектами управленческого учета** являются затраты в целом по предприятию и по структурным подразделениям; результаты хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений; финансовые результаты (затраты) центров финансовой ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и система внутренней отчетности.

Объекты управленческого учета отражаются через совокупность приемов и способов, составляющих основу **метода управленческого учета**, к которым можно отнести приемы финансового учета, индексный метод, приемы экономического анализа, математические методы и т.д.

Система управленческого учета состоит из множества процедур, которые могут меняться в зависимости от целей управления. Тем не менее они должны отвечать определенным принципам. К **принципам,** применимым в управленческом учете, можно отнести:

|  |  |
| --- | --- |
| - | непрерывность деятельности предприятия; |
| - | использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения; |
| - | оценка 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 должна обеспечить действенность системы управленческого учета. Следует отметить, что систему управленческого учета каждое предприятие может ставить, исходя только из своих целей и видения перспектив развития. Использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления организацией, создает реальные возможности для его оптимизации.

Постановка управленческого учета - сложная задача, которая часто решается в рамках реорганизации всей компании. Все проблемы, связанные с постановкой управленческого учета, можно обобщенно сформулировать следующим образом:

|  |  |
| --- | --- |
| - | сложность в определении квалификации и подборе специалистов, в чьи обязанности входит постановка и ведение управленческого учета; |
| - | отсутствие понимания руководством и сотрудниками предприятия данного участка работы (отсюда проистекает недостаточное взаимодействие между специалистами и руководством, между специалистами и другими сотрудниками предприятия); |
| - | отставание на других участках работы: слишком большое различие между бухгалтерским и налоговым учетом, отсутствие четкой структуры предприятия; |
| - | отсутствие идеологии на предприятии, которая обеспечивала бы работу коллектива как единого целого, отношения взаимопомощи, взаимного уважения и осознание ответственности за предоставляемую информацию; |
| - | сложность в техническом обеспечении функционирования системы управленческого учета: отсутствие необходимой компьютерной техники, программного обеспечения и т.п. |

Ответственность за решение всех этих проблем ложится на руководство предприятия, которое должно проявлять заинтересованность в создании полноценной системы управленческого учета и проявлять инициативу в решении сопутствующих организационных, психологических и технических проблем.

Одной из проблем является недостаточное понимание сущности управленческого учета в компании. В практике российских предприятий большинство из них отталкивается от принципа, что управленческий учет - это учет затрат, и систему управленческого учета сводят к системе учета затрат и распределения их по центрам финансовой ответственности, центрам затрат, видам выпускаемой продукции. Действительно, роль управления затратами велика - только изменив систему учета затрат на предприятии, можно существенно повлиять на прибыль. Однако главной целью управленческого учета является ориентация управленческого процесса на достижение стратегических и тактических целей предприятия, и по этой причине система управленческого учета должна включать в себя и систему сбора информации по конкурентам, покупателям, качеству продукции, и информацию об эффективности организационной структуры компании, методов стимулирования и т.д. Система управленческого учета должна охватывать все службы предприятия и весь спектр данных о его деятельности.

Система управленческого учета обеспечивает менеджеров информацией по следующим группам:

|  |  |
| --- | --- |
| - | информация для внутренней текущей отчетности в целях планирования и контроля затрат на производство и оценки производительности труда как отдельных работников, так и каждого подразделения предприятия; |
| - | информация для 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; |
| - | информация для разработки стратегии и тактики внутренней деятельности фирмы, включающая составление долгосрочных планов развития компании, освоение производства новой продукции, обновление оборудования и т.д.; |
| - | информация для внешней отчетности, получаемая в процессе анализа финансового состояния в интересах инвесторов, правительства и других внешних потребителей. |

Достоверность информации системы управленческого учета зависит от многих факторов: были ли грамотно выделены и учтены цели предприятия и стратегии их достижения при разработке системы управленческого учета; правильно ли выбраны центры финансовой ответственности; соответствует ли технология бизнес-процессов задачам компании и планируемой системе управленческого учета; правильно ли выбрана система распределения накладных расходов; как налажены горизонтальные связи и распределена система ответственности по сбору информации и составлению бюджетов; какая система мотивации персонала принята в организации.

При внедрении системы управленческого учета перед предприятием кроме перечисленных проблем будет стоять и много других: формирование команды, необходимость обучения персонала, сопротивление коллектива нововведениям, установление сильных горизонтальных связей и переход на систему регулярного менеджмента.

Однако результаты, полученные от внедрения системы управленческого учета, превзойдут все ожидания, так как правильно поставленный управленческий учет даст информацию, необходимую для расстановки приоритетов в деятельности предприятия и планирования его дальнейшей деятельности, предоставит базу для оценки перспективности открывающихся возможностей и снабдит механизмами контроля за исполнением принятых решений.

ЛИТЕРАТУРА

|  |  |
| --- | --- |
| 1. | *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: Финстатинформ, 1999. - 359 с. |
| 2. | *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: Юристъ, 2003. - 618 с. |
| 3. | *Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В.* Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. - 2001. - № 4. - С. 134-142. |
| 4. | *Каверина О.Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 352 с.: ил. |
| 5. | *Карпова Т.П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: ЮНИТИ, 2002. - 350 с. |
| 6. | *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с. |
| 7. | *Chardonnet L.* Encyclopedia des technique de Gestion. Comptabilite analytique. - Paris: Delmas et C., 1972. |