

УДК 657.26

А. Х. Ибрагимова

Дагестанский государственный университет народного хозяйства,
Республика Дагестан, г. Махачкала, email: dgunh@dgunh.ru

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ КАК ИНСТРУМЕНТ ПОДДЕРЖКИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ И ХАРАКТЕРИСТИКА ЕГО ОСНОВНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ

Ключевые слова: управленческий учёт, элементы учёта, затраты, отчётность, объекты учёта, управленческие решения.

В статье исследованы вопросы актуальности информационного обеспечения процесса управления любой компанией, на основе данных управленческого учёта. При этом необходимо принятие сложных управленческих решений, платформой которых становится оперативная и достоверная информация аккумулирующая инструментарий менеджмента, учёта, планирования, анализа и контроля. Следовательно, информационной основой процесса принятия решений становится управленческий учёт. Как и любая система, управленческий учёт видоизменялся в связи с развитием экономических отношений и глобализационных процессов. В статье сделана попытка выявления сущности элементов управленческого учёта, систематизированы взгляды авторов на его сущность, дано авторское определение управленческого учёта, даны предложения для возможного совершенствования вопросов учёта и отчётности в области управленческого учёта.

A. Kh. Ibragimova

Dagestan State University of National Economy, Republic of Dagestan, Makhachkala,
email: dgunh@dgunh.ru

MANAGEMENT ACCOUNTING AS A TOOL FOR SUPPORTING MANAGEMENT DECISIONS AND THE CHARACTERISTICS OF ITS MAIN ELEMENTS

Keywords: management accounting, accounting elements, costs, reporting, accounting objects, management decisions.

The article examines the issues of relevance of information support of the management process of any company, based on management accounting data. At the same time, it is necessary to make complex management decisions, the platform of which is operational and reliable information accumulating the tools of management, accounting, planning, analysis and control. Consequently, management accounting becomes the information basis of the decision-making process. Like any system, management accounting has changed in connection with the development of economic relations and globalization processes. The article attempts to identify the essence of the elements of management accounting, systematizes the authors' views on its essence, gives the author's definition of management accounting, and offers suggestions for possible improvement of accounting and reporting issues in the field of management accounting.

Наблюдаемая дифференциация во взглядах на сущность и составные элементы управленческого учёта происходит по причине его зависимости от массы факторов, рассматриваемых сквозь призму исторического, географического, методологического и других подходов. В разных странах применяются даже разные названия управленческого учёта: в Германии – «исчисление затрат и результатов»; во Франции – «маржинальный учёт» и т.д. [18].

Являясь частью общей системы учёта или же более глобальной системой, неважно, но он применяет те же принципы, которые применимы для финансового учёта. Однако управленческий

учёт даёт информационную основу для составления планов, принятия решений, реализации стратегии и критериев оценивания предприятия. Кроме того, основополагающим моментом эффективной системы управления является бережливое производство и результативность финансовых, материальных и человеческих ресурсов. А призвание управленческого учёта – разработка механизма, способного соединить в одно целое планирование, учёт, контроль и принятие решений в деятельности предприятия.

Цель исследования

Исследование вопросов современного состояния управленческого учёта,

уточнение его элементов, взгляды учёных на сущность управленческого учёта и принятие на его основе релевантных управленческих решений.

Материал и методы исследования

Объектом исследования являются управленческий учёт и его элементы. Использование методов абстрагирования, обобщения, аналогии, переход от конкретного к абстрактному и обрат-

но, выявили зависимость между успешным развитием предприятий, возрастающей роли информации о внутренней среде предприятия, для выработки правильных решений.

Результаты исследования и их обсуждение

В настоящее время наблюдаются три подхода к понятию управленческого учёта (таблица 1)

Таблица 1

Сравнение различных подходов к определению управленческого учёта

Автор	Определение
Первый подход	
А. Чмель	«Управленческий учёт (а также учёт затрат) – функции, связанные с подготовкой информации для менеджмента; подавляющую часть управленческого учёта составляют учёт и анализ состава затрат» [19]
В.Э. Керимов	«интегрированная система внутрифирменного учёта, аккумулирующая данные о затратах и результатах функционирования мест возникновения затрат в призме прошлого, настоящего и будущего времени» [11]
Н.Д. Врублевский	«информация об издержках производства, основанная на детальных данных и их объединении в целях получения данных достоверного учёта и отчётности стейкхолдерами для оперативного управления производством, себестоимостью и ценами» [5]
Второй подход	
К. Друри	«предоставление информации лицам в самой организации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективности производительность текущих операций» [7]
М.А. Вахрушина	«можно определить, как самостоятельное направление бухгалтерского учёта организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений» [4]
Н.П. Кондраков	«предусмотренная система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о функционировании организации и ее структурных подразделений, с целью планирования, контроля и управления этой деятельностью» [13]
В.Б. Ивашкевич	«это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта...» [8]
Ч.Т. Хорнгрен Дж. Фостер	«собственно идентификация, исчисление, обобщение, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, с целью управления объектами» [18, с. 8]
С.А. Бороненкова	«подготовка данных для управленческого персонала внутри организации для выработки и принятия релевантного решения...» [2].
О.Е. Николаева	«Управленческий учёт охватывает все виды учётной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием» [14]
Третий подход	
С.А. Николаева	«система учёта, бюджетирования, контроля, анализа объектов учёта в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия решений в целях улучшения финансовых результатов в краткосрочной и долгосрочной перспективе» [15]
Г.И. Пашигорева О.С. Савченко	«информационно-вычислительная система, в которой объединены формы и методы планирования, учёта, анализа, целью которой является разработка альтернативных вариантов деятельности и информационное обеспечение принятия решений по её управлению» [16, с. 64]
О.Д. Каверина	«это интегрированная система учёта затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, объединяющая информацию для оперативных управленческих решений и решений для будущего развития» [10]

Первый подход является узким и идентифицируется с производственным учётом. Понятно, что основными объектами управленческого учёта являются затраты, но существуют и другие объекты (результаты деятельности, например) управленческого учёта, которые требуют сбора и анализа информации о них. Выделяя в качестве объектов управленческого учёта только информацию о затратах, в противовес всем остальным, можно большая ошибка. Ведь есть и другие объекты управленческого учёта – производственные процессы, продажи и другие.

Второй подход, более расширен относительно первого, так как интерпретирует данные для принятия управленческих решений, с использованием информации из подсистем планирования, оценки и контроля и т.д.

Платформой третьего подхода стало объединение прикладных экономических наук в управленческом учёте: планирования, управления производством, нормирования, бухгалтерского и управленческого учёта и анализа. Однако нельзя забывать, что перечисленные научные направления имеют свой отдельный предмет и метод.

Сбор необходимой информации для обоснования управленческих решений стейкхолдерами – вот основной признак эффективной системы управленческого учёта, что предполагается по второму подходу. Подход не имеет недостатков, свойственных первому и третьему подходам. Также он не противоречит мнению учёных об объёмах информации финансового и управленческого учёта: все-таки часть данных в финансовом и управленческом учётах совпадает. Однако эти системы имеют собственные, присущие им характеристики.

На основе вышесказанного можно дать трактовку понятия «управленческий учёт» как «отражённый в числовых значениях достоверный план, трансформирующийся в отчёт о деятельности, основанный на релевантной информации как платформа принятия обоснованных решений». В данном определении, по нашему мнению, учтены все существенные аспекты управленческого учёта, начиная с планирования и заканчивая принятием управленческого учёта.

Подтверждением тому является проведённый авторами сравнительный анализ дефиниция «управленческий учёт», в результате которого они пришли к выводу о том, управленческий учёт включает:

- стратегическое и оперативное планирование;
- производственный учёт;
- управленческую отчётность;
- управленческий анализ.

При упоминании информации управленческого учёта в последнее время, чаще всего в публикациях мы встречаем слово «релевантная». Причиной тому значение данного слова, означающего соответствие, важность, значимость, актуальность, уместность. Так вот, учёт релевантных затрат (и не только) служит одним из критериев целесообразности и разумности будущего принимаемого решения и знаменует собой новый подход к подготовке и принятию управленческого решения на основе маржинального подхода.

Релевантная информация управленческого учёта способно помочь подготовить «правильное» решение и осуществлять надлежащий контроль за его выполнением.

Управленческое решение, как и любое другое человеческое решение (наличие выбора, осознанного и целенаправленного), так и в сфере управления имеет свои особенные черты» [3, с. 8].

По проведённому исследованию, изучая понятие «управленческого учёта» в трактовках различных авторов, нами сделан следующий вывод: сущность управленческого учёта заключается в «создании» информационной базы, позволяющей функционировать всему управленческому процессу. В системе управления, управленческий учёт является одним из главных элементов. Для функционирования таких сфер, как снабжение, производство, сбыт и управления расходуются различные ресурсы, информация о которых очень важна для принятия решений. Управленческий учёт, как показали исследования и подтверждены приведёнными мнениями исследователей, включает в сферу своей компетенции не только производственный учёт, но и много других областей науки, а бухгалтерский учёт служит основной информационной платформой

для управленческого учёта, а соответственно и для принятия управленческого решения.

Проведя исследование дефиниция «управленческое решение» пришли к следующим выводам. Первый вывод, что ядром любого управленческого решения является выбранный из множества вариантов, один путь решения сложившейся ситуации, где формирование возможных вариантов происходит путём анализа проблемы и руководитель принимает окончательное решение. Второй вывод, что принятие управленческого решения основывается не только на предоставленной информации руководителю, но и на профессиональном опыте, знаниях и интуиции руководящего лица. Эффективность в принятии решения во многом зависит от уровня квалификации управленческого персонала.

Сущность понятия «элемент» (лат. *elementum* – первичная материя, стихия) – составляющая часть чего-либо.

О.И. Васильчук отмечает: «система управленческого учёта – это объединение скоррелированных элементов управленческого учёта и их оценки, необходимая для наблюдения, измерения, регистрации, группировки, финального обобщения и интерпретации финансовой и нефинансовой информации в целях менеджмента» [3, с.10].

Е.Е. Лялькова исследуя вопросы постановки управленческого учёта как эффективного инструментария управления бизнес-процессами отмечает, что «... управленческий учёт сопровождает и поддерживает процесс управления на всех стадиях бизнес-процессов (внутренних шагов деятельности), которые заканчиваются созданием продукта клиенту, на выходе которого информация, услуги или товары для клиентов» [13].

Другие авторы Я.Г. Штефан и Л.А. Зимакова в своей работе исследуя состав основных элементов управленческой системы учёта, при внедрении бережливого производства, дают более расширенный список:

- «1. Документация.
2. Уровень детализации учёта.
3. Возможность агрегирования информации о затратах.
4. Формирование информационных потоков и баз данных.

5. Управление затратами.
6. Расчёт стоимости продукции.
7. Оценка потока создания ценности.
8. Анализ затрат» [20, с. 342]

О.Н. Волкова разделяет функции управленческого учёта на две группы, основанные на форме или содержании информационных потоков и определяемых отдельной функцией [6, с.32]

К первой группе относятся функции, которые обеспечивают организацию информационных потоков, а именно:

- Предоставление информации;
- Анализ;
- Планирование.

Вторая группа включает в себя функции, которые определяют содержание информационных потоков, а именно:

- Контроль;
- Мотивация;
- Координация [6, с.32].

Данный автор выделяет в качестве основной цели управленческого учёта задачу менеджерам необходимой, полной и релевантной информации для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей экономического субъекта. Данная цель реализуется через вышеперечисленные функции.

Изучение мнений перечисленных авторов, об элементах управленческого учёта, позволило сделать вывод о том, что выделение элементов управленческого учёта зависит от целей, преследуемых авторами, для выработки наиболее результативной и действенной системы управленческого учёта, начиная от постановки системы бюджетирования до системы контроля, основанные на отраслевых особенностях субъектов:

Цель 1. Проработка, исследование и деконструкция наследия российской учётно-аналитической и экономической школы;

Цель 2. Ознакомление, соответствующая апробация и усваивание западных теорий и методов управления и управленческого учёта;

Цель 3. Разумное сочетание старого и нового, своего и чужого, как ключ к эффективному управлению современным предприятием;

Цель 4. Определять тенденции развития управленческого учёта в РФ, по мере углубления рыночных процессов и цифровизации экономики, с тем, чтобы при-

менить их внутри экономического субъекта для целей эффективной постановки управленческого учёта.

Ю.И. Сигидов отмечая что, «каждый из элементов в силу значимости может рассматриваться как отдельная подсистема», особо отмечает значимость учёта затрат и калькулирования, который «... является одним из составных элементов управленческого учёта, которая соединяет информационные поля финансового и управленческого учёта» [17].

Одним из главных элементов системы управленческого учёта является – центр ответственности. Отечественные экономисты, как и зарубежные, дают почти одинаковое определение.

«Центр ответственности – это структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент – показатель, определяемый руководством», такое определение упоминается в работах М.А. Вахрушиной [4].

Зарубежные авторы такие, как Дж. Фостер и Ч. Хорнгрен дают определение центра ответственности, как сегмента организации, менеджеры которого отвечают за определённый участок работы [18].

Из вышеперечисленных определений, мы сделали вывод, что зарубежные и отечественные авторы сходятся во мнениях о понятии «центра ответственности». Главная задача деления на центры ответственности – повышение качества контроля и управления субъектом. Повышение качества формируется за счёт разделения обязанностей и прав между различными уровнями организационной структуры в принятии управленческих решений, а также в установлении степени ответственности за показатели работы подразделения.

Положение о разделении учёта по центрам ответственностям впервые появилась в работе американского ученого Д. Хиггинса в 1952 г., он писал «Каждую структурную единицу предприятия обременяют только те доходы и расходы, за которые она может отвечать и которые контролирует».

Из приведённых мнений и положений, мы сделали вывод, что распределение уровней управления тре-

бует децентрализации функций в центрах ответственности.

Первичные документы на предприятии содержат в себе разнообразную информацию, такие как: информация об объёмах товарооборота, движение денежных средств, о готовой продукции, об оказанных услугах и выполненных работах, снабженческая информация, прибытие и выбитые активы.

Первичные документы используют как база данных в различных видах учёта: налоговый, бухгалтерский финансовый учёт, оперативный учёт и в конце концов – управленческий учёт. В зависимости в каком учёте их используют к ним предъявляются разные требования по группировке информации.

Функция первичного документа в управленческом учёте можно обусловить функцией, содержащейся в ней информации. То есть информация имеет функцию удовлетворения потребностей пользователей информации. Первичный документ выступает в качестве первоисточника для управления над доходами и расходами, активами и пассивами, оценки и анализа операций.

Учётные регистры в управленческом учёте предназначены для систематизации и накопленной идентифицированной информации. Учётные регистры строятся на основе рабочего плана счетов, где учёт ведётся с применением метода двойной записи. Под учётными регистрами понимают таблицы специализированной формы, которые служат для учётных записей.

Важным и ответственным этапом учёта является запись информации в учётных регистрах. От своевременных и правильных записей в учётных регистрах зависят качество и сроки формирования информации о наличии и движении операций на предприятиях.

Эффективное управление предприятием основывается информации, менеджер получает необходимую информацию из управленческой отчётности.

Ивашкевич В.Б. под управленческой отчётностью понимает «скоординированную совокупность фактических, плановых, прогнозных индикаторов и расчётных показателей о жизнедеятельности хозяйствующего субъекта как экономической и производственной единицы» [8].

Кондраков Н.П. в своей работе пишет, что управленческий учёт – это отчётность центров ответственности [12].

Управленческую отчётность можно характеризовать только качественными показателями. К качественным показателям управленческой отчётности можно отнести: понятность; надёжность; значимость; сопоставимость.

Выводы

Для обеспечения достойного функционирования системы управленческого учёта и процессов управления и в частности процесса принятия решений, основополагающим становятся информационные процессы, т.е. процессы сбора, хранения и передачи данных с целью управления организацией. Их можно объединить по трём направлениям:

1) для выбора и выработки целей (целеполагание);

2) для разработки программы необходимых шагов (планирование);

3) для бесперебойного протекания процесса управления по заданной программе или плану (регулирование).

Информация становится стратегическим ресурсом в виде совокупности данных и представляет собой достояние системы управления компанией. От уровня организации управленческого учёта, структурирования процессов сбора, накопления, хранения, поиска, передачи и методов обработки информации, ее автоматизации, зависит действенность такой системы и процесса принятия управленческих решений.

Библиографический список

1. Баранников А.А. Шоль В.В. Теоретическое толкование понятия управленческий учёт: взгляды, проблемы, мнения / А.А. Баранников, В.В. Шоль // Научный журнал КубГАУ. – 2012. – №84(10). – [Электронный ресурс]. – URL: <http://ej.kubagro.ru/2012/10/pdf/07.pdf> (дата обращения 25.04.2019).
2. Бороненкова С.А. Управленческий анализ. учеб. пособие для вузов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 384 с.
3. Васильчук О.И. Использование данных управленческого учёта при принятии управленческих решений / Васильчук О.И. // Карельский научный журнал. – 2013. № 2. – С. 8-10
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: учеб. для вузов. – 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л: Высш. шк., 2002. – 528 с.
5. Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учёт: учеб. – М.: Бухгалтерский учёт, 2005. – 400 с.
6. Волкова, О. Н. Управленческий учёт: учебник и практикум для академического бакалавриата / О. Н. Волкова. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 461 с. – Серия: Бакалавр. Академический курс
7. Друри, К. Управленческий и производственный учёт: Учебник. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ, 2015. – 1423 с.
8. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
9. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. М.: Магистр, Инфра-М, 2011. – 576 с.
10. Каверина, О.Д. Управленческий учёт: теория и практика: Учебник / О.Д. Каверина. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 488 с.
11. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учёт: практикум для бакалавров / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и К, 2016. – 96 с
12. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учёт: Учебник / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2013. – 496 с.
13. Лялькова Е.Е. Управленческий учёт как эффективный инструмент управления бизнес-процессами / Е.Е. Лялькова // Управление экономическими системами. – 2016. [Электронный ресурс]. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/upravlencheskiy-uchet-kak-effektivnyy-instrument-upravleniya-biznes-protsessami> (дата обращения 12.04.2020).
14. Николаева, О.Е. Классический управленческий учёт. / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: Красанд, 2014. – 400 с.

14. Николаева С.А. *Управленческий учёт: Учеб.пособие.* – М.: ИПБ-БИНФА, 2002. – 185 с
16. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учёта // *Бухгалтерский учёт.* – 2000. – № 19.
17. Сигидов Ю.И. *Управленческий учёт. Учебник / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов, А.А. Адаменко, и др.* – Краснодар: КубГАУ, 2017. – 325 с.
18. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. *Бухгалтерский учёт: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова.* – М.: Финансы и статистика, 1995.
19. Чмель А. *Англо-русский словарь бухгалтерских терминов / под ред. Я.В. Соколова.* – М.: Финансы и статистика, 1998. – 175 с.
20. Штефан Я.Г. *Интеграция современных методов управленческого учёта на предприятиях бережливого производства / Я.Г. Штефан и Л.А. Зимакова // Международный бухгалтерский учёт.* – 2017. – № 20. -С. 340-350.