

УДК 657.37

*А. Х. Ибрагимова, Л. Р. Гаджиалиева, Д. Р. Рамазанова, М. М. Эмиров*

Дагестанский государственный университет, Республика Дагестан, г. Махачкала,  
email: dgu@dgu.ru

## О СИСТЕМАХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

**Ключевые слова:** бюджетирование, управленческий учёт, финансовое планирование, ресурсы, системы, учёт затрат, информация, принятие решений, факторы внутренней и внешней среды, отчётность.

В данной статье сделана попытка изучить и обобщить системы управленческого учёта. Раскрыты взгляды на данную проблему российских и зарубежных авторов. Рассмотрены наиболее распространённые типы и подвиды систем управленческого учёта, в том числе их определяющие свойства, влияющие на формирование систем управленческого учёта. Разработан теоретико-методологический подход к управленческому учёту, в основе которого понимание, что для эффективного управления и развития бизнесом необходимо использование всех возможностей и элементов управленческого учёта в зависимости от специфики конкретной компании, являющих собой целостную систему.

*A. Kh. Ibragimova, L. R. Gadjalieva, D. R. Ramazanova, M. M. Emirov*

Dagestan State University, Republic of Dagestan, Makhachkala, email: dgu@dgu.ru

## ABOUT MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS

**Keywords:** budgeting, management accounting, financial planning, resources, systems, cost accounting, information, decision-making, internal and external factors, reporting.

In this article an attempt is made to study and generalize the management accounting system. The views of Russian and foreign authors on this problem are revealed. The most common types and subspecies of management accounting systems are considered, including their defining properties that affect the formation of management accounting systems. A theoretical and methodological approach to management accounting is developed, which is based on the understanding that for effective management and business development, it is necessary to use all the features and elements of management accounting, depending on the specifics of a particular company, which are an integral system.

Изучая управленческий учёт в институциональном контексте Е.Ю. Воронова отмечает следующее: «утрата релевантности информации финансового учёта для целей управления стала платформой развития управленческого учёта. Та же причина в 1980-х гг. стимулировала появление в нем принципиально новых методов» [5, С. 22].

Р. Каплан и Т. Джонсон в своей работе «Утрата релевантности: подъем и упадок управленческого учёта», выражают мнение о затруднительном ведении управленческого учёта из-за финансового и устоявшихся правил его ведения начиная с 1920 года, что сдерживало развитие системы управленческого учёта в соответствии с требованиями экономики [9].

Другие исследователи, Р. Купер и Р. Каплан в своей книге «Конструирование систем управленческого учёта»

относительно данного вопроса выделяют следующие этапы: [10].

1. Применяемые методики учёта затрат. Они имели множество недостатков из-за слабого внутреннего контроля за отражением операций, свойственные для новых компаний или устоявшихся компаний, длительный период не изменяющих учётные системы старого образца.

2. Обязанность представления финансовых отчётов. В этом процессе управленческий учёт выступает платформой аккумуляции дополнительной информации для создания финансовых отчётов.

3. На третьей стадии происходит развитие обособленных систем, ориентированных на потребителя и отвечающих требованиям управления, включающая: [10, с. 5]:

– системы учёта затрат, становящиеся основой отчётности для внешних стейкхолдеров;

– систему функционального метода учёта затрат, на основе традиционных и новейших систем для стратегического управления затратами;

– операционные системы обратной связи, для снабжения финансовой и нефинансовой информацией, демонстрирующие эффективность и качественные характеристики протекающих внутренних процессов.

4. Очевидная интеграция – взаимопроникновение систем управленческого и финансового учёта, основанной на планировании ресурсов (ERP), систематизирующая функции покупки, производства, человеческих и финансовых ресурсов, бухгалтерского учёта и др. [10, с. 6 – 7].

### **Цель исследования**

Установление сущности и наиболее характерных особенностей систем управленческого учёта, платформой которого стали подходы авторов к установлению таких систем, через выяснение взаимосвязей элементов метода управленческого учёта, их описание и обобщение для выявления закономерностей на институциональном уровне.

### **Материал и методы исследования**

Объектом исследования являются системы управленческого учёта. Использование общенаучных методов обобщения, переход от конкретного к абстрактному и обратно, выявили зависимость системы управленческого учёта от организационной структуры институционального субъекта, видов деятельности, целей функционирования, возрастающей роли управленческой информации при принятии решений и других факторов, для построения самостоятельной системы управленческого учёта.

### **Результаты исследования и их обсуждение**

Разные порядки организации управленческого учёта основаны на применении разных методик сбора данных, методологии учёта затрат, калькулирования себестоимости, также автономностью или интегрированностью финансового и управленческого видов учёта как краеугольного камня институционального подхода, применяемого в международной учётной практике.

Системы управленческого учёта характеризуются российскими исследователями как позволяющие:

– «иметь объективные количественные индикаторы себестоимости любого вида создаваемых предприятием продуктов;

– находить разность между плановыми и фактическими показателями с обнаружением поводов;

– раскрывать резервы наращивания результативности функционирования институционального субъекта;

– принимать обоснованные и эффективные управленческие решения, позволяющие наращивать прибыль» [4, С.10].

Профессор Ивашкевич В.Б. относительно систем управленческого учёта отмечает: «по назначению системы управленческого учёта можно подразделить на стратегический учёт и текущий учёт. В обоих случаях управленческий учёт предназначен для оценки возможностей предприятия менеджерами и контроля ресурсов» [6, С. 40]

Когда мы говорим об управленческом учёте, то подразумеваем один и тот же сценарий его постановки, как составной части системы управления компанией. Однако более глубокое его рассмотрение показывает серьёзные организационные различия. Такого мнения придерживаются разные эксперты в данной области, демонстрирующие разнообразие мнений. Данный факт вероятно связан с тем, что управленческий учёт разных компаний состоит из разных блоков. Очевидно, по данной причине наблюдается некоторая путаница между реальной сущностью управленческого учёта и тем, что подразумевается под управленческим учётом в отдельно взятой компании.

Одна точка зрения гласит, что управленческий учёт – это система учёта затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа. Такой подход обобщает информацию для принятия текущих решений и перспективных решений для будущего поступательного движения компании.

Организация системы управленческого учёта как нам видится необходима в первую очередь для того, чтобы осуществить эффективное управление и выполнение менеджментом основных функций на основе полученной

информации в разных средах. С точки зрения выполнения задач управленческого учёта, в определённой степени его можно рассматривать как систему подачи информации (в узком понимании). Узкость данного понимания сути управленческого учёта не раскрывает всей его сущности и выполняемых ею функций. На самом деле, управленческий учёт показывает синергию бизнес-процессов компании. Совместные усилия бизнес-процессов под чутким руководством, в конечном итоге приводят к повышению эффективности функционирования, показывая, что под «единым зонтом управленческого учёта» рассматривается набор инструментов или специфических функций, а не использование их в отдельности. Напрашивается вывод, что система управленческого учёта, являя собой совокупность множества отдельных процессов, включая такие аспекты жизнедеятельности как: результаты бюджетирования, контроль бизнес-процессов, прогноз доходов и расходов, бюджеты инвестиционных расходов, денежных потоков, лимиты затрат и ключевые показатели результативности компании.

Отрасль и специфика функционирования становятся платформой той или иной разновидности системы управленческого учёта. Система управленческого учёта – «это взаимообусловленность объёма информации, поставленных перед ней целей, критериев и средств достижения этих целей» [1].

Классификация систем управленческого учёта, предложенная О.Б. Вахрушевой, содержит следующие критерии [3]:

1. «По широте информационного охвата деятельности различают целостные системы, состоящие из системного и проблемного учёта, и системы с целевым набором компонентов» [3, С.12-13].

Систематический учёт затрат включает в себя:

- вычисление числовых значений и оценка ресурсных затрат;
- контроль бизнес-процессов;
- обобщение затрат по статьям и расходным элементам;
- отнесение затрат в состав расходов;
- управленческие и финансовые отчёты.

Проблемный учёт включает:

- бюджеты затрат и доходов;

- анализ себестоимости и рентабельности производства

- оценка функционирования бизнес-процессов отдельно и компании целиком;
- принятие оперативных и стратегических управленческих решений и др.

2. «По степени взаимосвязи финансового и управленческого учёта различают интегрированные и автономные системы» [3, С.12–13].

Интегрированная система объединяет финансовый и управленческий учёт используя единую систему счетов. Она является наиболее распространённой в России. Финансовый результат определяется через закрытие основных счетов бухгалтерского учёта, без использования специальных счетов управленческого учёта. Интегрированная система эффективна для предприятий с небольшим объёмом производства и однородной продукцией.

Автономная система, это когда каждый вид учёта имеет отдельный план счетов. Как вариант в общем плане назначают счета для управленческого учёта. Оба вида учёта при этом ведутся отдельно друг от друга и имеют разные итоги, что обусловлено разными принципами и целями их ведения. А взаимосвязь между видами учёта обеспечивается «отражающими счетами» – счетами-экранами, переносящими важную для управленческого учёта информацию.

3. «По экономической эффективности делится система учёта фактических и нормированных затрат» [3, С. 13].

Фактические (прошлые) затраты генерирует информацию о реально израсходованных в отчётном периоде ресурсах, составляющих себестоимость продукции, на основе данных первичного учёта.

Нормативные (стандартные) – это predetermined затраты, учитывающие основные факторы, влияющие на их размер: технологии производства, тип оборудования, рабочая сила, виды деятельности и др.

4. «По полноте включения затрат в себестоимость реализации, они входят в систему затрат поглощения и переменных затрат» [3, С. 13].

При этом важно деление затрат по признаку отнесения на себестоимость: прямые и косвенные. Прямые

(переменные) затраты прямо соотносятся с видами продукции, а косвенные необходимо распределять между видами продукции пропорционально различным базам распределения.

Предназначение управленческого учёта состоит в донесении менеджерам разных уровней информации о реальном состоянии дел. При этом «основным продуктом управленческого учёта становится «содержательная информация» – значения плановых бизнес-показателей, показателей фактических достижений и прогнозов» [8]. Система управленческого учёта «снабжает менеджмент информацией и иллюстрирует фактическое состояние дел и текущие ситуации, для оперативной корректировки планов и достижения стратегических целей» [8].

Система управленческого учёта в одной компании не будет похожа на ее аналог в другой компании, из-за ее иной структуризации. Однако эффективной системе управленческого учёта, отвечающей бизнес-целям, будет характерен набор типичных свойств в любой компании:

- единство компании. Учёт по компании в целом и по отдельным процессам налажен по одинаковой методике, обеспечивая релевантность информации;

- сопоставимость данных. Возможность сопоставления различных индикаторов в разных бизнес-процессах, проводя качественный анализ финансового положения, результатов фактов хозяйственной жизни более чем за один период, основанной на идентичных принципах;

- полнота информации. Система только тогда ценна, когда она содержит минимально необходимый и не избыточный объем информации о компании в целом и протекающих бизнес-процессах. Управленческая информация должна быть полной и точной;

- лёгкость и ясность восприятия. Разновидность сопоставимости, визуальная обработка данных, позволяющая сравнивать индикаторы и быстро донести любые мысли и идеи.

- периодичность во времени. Регулярная повторяемость данных и отчетности через приблизительно равные промежутки, одинаковая для всех бизнес-процессов компании;

- последовательность. Последовательное и непрерывное формирование управленческой информации, приводящее к достижению результата и действия, связанные с ее обработкой, хранением и передачей.

- экономичность. Результаты, достигнутые через систему управленческого учёта в целом в виде экономии ресурсов и предотвращение потерь, должны превышать затраты на ее функционирование (рис. 1).

Почти все исследователи управленческого учёта подчёркивают его независимость и свободу от внешнего влияния законодательства и иных факторов. Но создание эффективной системы управленческого учёта возможно только в случае очень серьёзного отношения к его организации в данной компании. Данное обстоятельство служит основой предъявляемых требований к нему, таких как проверенные финансовые и нефинансовые индикаторы, внутренняя отчётность и методики, позволяющие обеспечить менеджмент релевантной информацией, что в конечном итоге влияет на общую продуктивность системы управленческого учёта.

Что касается бюджетирования, как составной части управленческого учёта, то он становится элементом его ресурсного обеспечения, и «включает стадии разработки, исполнения, контроля, анализа и корректировки бюджетов по центрам финансовой ответственности» [7, С.73].

Финансовое планирование, это такой необходимый элемент современной компании, выражающийся в деятельности по анализу и предсказанию будущего финансового состояния компании. Планирование вырабатывает количественные индикаторы для реализации вектора достижения намеченных качественных показателей успешности компании.

В системе управления предприятием роль бюджетирования определена тремя подходами:

- 1) как инструмент реализации стратегии компании;

- 2) как инструмент управления финансовыми результатами;

- 3) как инструмент балансировки финансовых ресурсов предприятия.

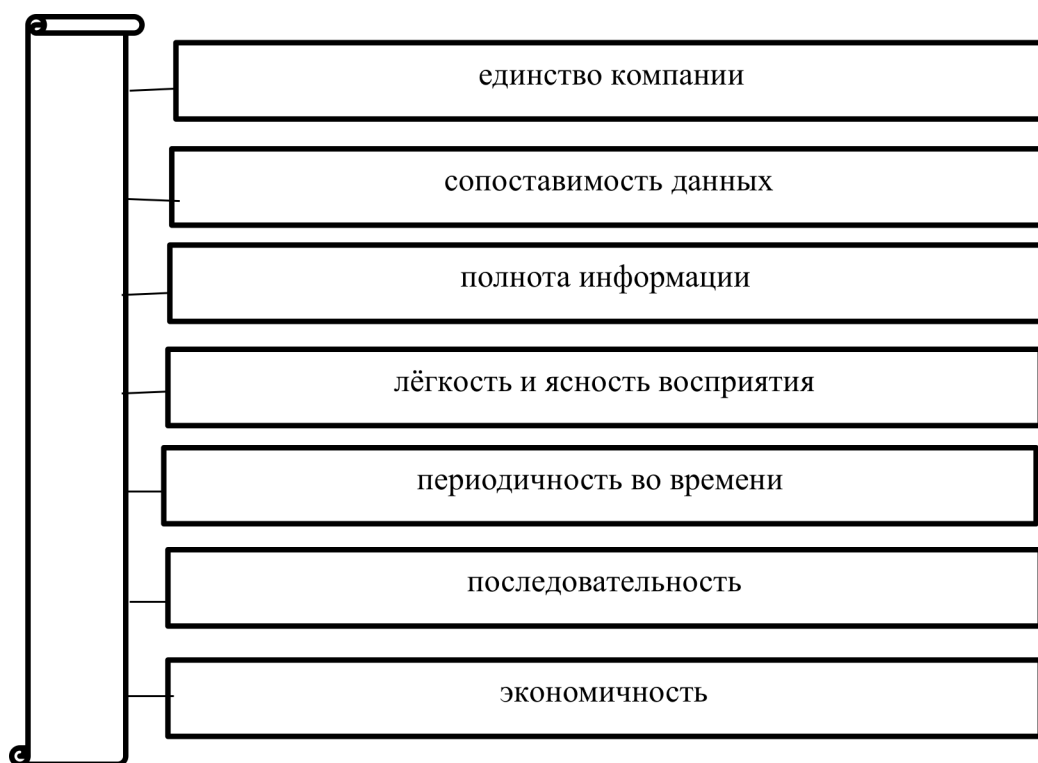


Рис. 1. Характеристики систем управленческого учёта

Метод расчёта себестоимости процессов и проектов, как составная часть системы управленческого учёта позволяет решать обширный спектр производственных задач, через два вида инструментов:

1. Технологический метод. Показывает реальную взаимосвязь затрат и продукции, за соответствующий период времени, который применим при серийной выработке изделий.

2. Проектный метод. Показывает расчёт себестоимости отдельного проекта. Используется при производстве отдельной партии уникальных продуктов для отдельных заказчиков. При расчёте себестоимости проекта, мы включим все статьи затрат: от разработки макета (пресс-формы), до сертификации.

В последнее время расчёт точки безубыточности продукции, становится методом анализа для принятия решения о целесообразности выпуска продукции. Речь идёт о количестве продукции, для равенства доходов от продаж расходам на выпуск. Уровень маржинального дохода находят в точке безубыточности, и демонстрирует рентабельность про-

даж при текущих переменных производственных затратах.

Необходимость контроля отклонений фактических и плановых параметров в системе управленческого учёта выявляет либо факт превышения нормативов, либо рациональное выполнение производственной программы. Учёт и контроль затрат должен быть организован так, чтобы давал возможность обособленной их группировки для калькулирования и контроля. Разбивка групп отражается в бюджете видов затрат: на материалы, оплату труда, стоимость сторонних и внутренних услуг, которые далее делят в соответствии с отраслевыми особенностями и целью расчёта затрат.

Управление постоянными и переменными затратами необходимо для краткосрочного планирования и управления, и наиболее эффективен в применении с процессом бюджетирования. Данный инструмент даёт возможность расчёта отклонений в план-факт анализе объёмов производства, поступлений и расходов.

Насколько это возможно в рамках одной статьи, нами были рассмотрены

инструменты и методы управленческого учёта, которые составляют собой методологию системы управленческого учёта и используются отдельными компаниями в зависимости от собственных целей. Применение рассмотренных критериев и методик присущих системе управленческого учёта, рассмотренных в данной статье, может дать компании положительный эффект от использования данной системы изо дня в день.

Учёные рассматривают систему управленческого учёта в качестве составной части менеджмента компании, который становится необходимым компонентом для любой компании, направляющей все усилия для достижения успеха в рыночной экономике. Управленческий учёт является платформой, тем рычагом, на основе информации которого принимаются обоснованные управленческие решения касательно обозримого будущего. Это специальное средство для компаний и билет в успешный завтрашний день.

### Выводы

Рассмотренные методики и инструментарий управленческого учёта, и представленное исследование систем управленческого учёта, их основных

свойств и положений, позволяет резюмировать следующее: стратегия компании через стратегический учёт (для высшего менеджмента) в повседневной деятельности тесно взаимосвязан с текущим учётом (для внутреннего потребления). Текущий, систематический учёт не будет самодостаточным без стратегических целей и стратегического аспекта управленческого учёта. Система управленческого учёта имеет учётно-аналитический блок, ориентированный на процесс принятия решений как прерогативы менеджмента. Получение максимальной прибыли при соблюдении заданных параметров расходов и сохранение капитала, становится основной целью управления современными компаниями.

Система управленческого учёта решает оперативные задачи, строя оптимальные и управляемые процессы, обеспечивая продуктивность деятельности. Решение стратегических вопросов в системе управленческого учёта даёт возможность анализировать бизнес-процессы через конкретные управленческие инструменты. Для эффективного управления необходимо использовать все возможности, имеющиеся систем управленческого учёта в соответствии со спецификой компании.

### *Библиографический список*

1. Анализ систем управленческого учёта [Электронный ресурс]. – URL: [https://spravochnik.ru/buhgalterskiy\\_uchet\\_i\\_audit/suschnost\\_zadachi\\_i\\_organizaciya\\_upravlencheskogo\\_ucheta/analiz\\_sistem\\_upravlencheskogo\\_ucheta/](https://spravochnik.ru/buhgalterskiy_uchet_i_audit/suschnost_zadachi_i_organizaciya_upravlencheskogo_ucheta/analiz_sistem_upravlencheskogo_ucheta/) (Дата обращения 18.02.2021)
2. Демина, И. Д. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник / И. Д. Демина. – Саратов: Вузовское образование, 2016. – 232 с.
3. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учёт: учебное пособие / О. Б. Вахрушева. – Москва: Дашков и К, Ай Пи Эр Медиа, 2014. – 252 с.
4. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учёт: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учёт, анализ, аудит» / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Эксмо, 2009. – 539.
5. Воронова, Е. Ю. Управленческий учёт: учебник для академического бакалавриата / Е. Ю. Воронова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 428 с.
6. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт: Учеб. для вузов. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
7. Мухина, Е.Р. Теоретические аспекты бюджетирования как элемента ресурсного обеспечения управленческого учёта // Вестник пермского университета. Экономика. – 2014. – № 1(20). -С. 70-76.
8. Системы управленческого учёта [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.1cashflow.ru/sistemy-upravlencheskogo-ucheta> (Дата обращения 18.02.2021).
9. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
10. Cooper R., Kaplan R. The Design of Cost Management Systems. Text and Cases. New Jersey: A Simon & Schuster Company, 1999.