

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Рассмотрены теоретические и практические аспекты формирования информационно-аналитических систем управленческого учета. Выделены методологические подходы к его организации. Систематизированы и уточнены классификационные признаки систем управленческого учета, отвечающих требованиям менеджмента.

Ключевые слова: управленческий учет, интегрированная система, автономная система, системный подход.

Формирование системы управленческого учета может осуществляться при постановке и понимании руководством и специалистами целей менеджмента организации и определении его задач. Управленческий учет может быть направлен на решение задач как тактического, так и стратегического характера. Он позволяет обеспечить формирование информационной базы для оптимизации использования ресурсов, контроля текущей деятельности, оценки эффективности хозяйствования, выявления степени рентабельности отдельных видов деятельности, регулирования и корректировки управляющих воздействий в процессах снабжения, производства и сбыта продукции, принятия управленческих решений менеджерами в рамках их компетенции, прогнозирования результатов по предполагаемым управленческим решениям, планирования будущей стратегии и выбора наиболее эффективных путей развития организации.

Всесторонняя характеристика и раскрытие сущности систем управленческого учета в рамках рассмотрения их классификации, существующей в отечественной и мировой науке и практике, имеет важное значение при выборе и построении системы управленческого учета на предприятии (табл. 1).

По объемам обработки информации для управления выделяют систематизированный (систематический) и дифференцированный (проблемный) учет. В рамках систематизированного управленческого учета информация накапливается в разрезе определенных показателей на регулярной основе (например, организация систематического учета доходов и расходов). В дифференцированной системе осуществляется единовременное изучение, обобщение и интерпретация данных в процессе решения

конкретной задачи (например, управленческий учет показателей конкретного инвестиционно-го проекта, реализуемого организацией).

Систему управленческого учета в зависимости от целей и задач менеджмента можно разбить на структурные элементы: производственный, традиционный управленческий и стратегический. Цели, задачи, объекты и функции по производственному, управленческому и стратегическому учету различны. Производственный учет предполагает накопление затрат по объектам учета, исчисление фактической себестоимости продукции, оперативный контроль и регулирование потребления ресурсов в ходе технологических операций, выявление отклонений от запланированных показателей. Традиционный управленческий учет сосредоточен на внутренних аспектах деятельности организации. В его функции входят: обеспечение руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений; формирование внутренней информационно-коммуникационной связи между уровнями управления и различными подразделениями одного уровня; оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений в достижении поставленной цели; перспективное планирование и координация развития организации в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов. Обоснование управленческих решений стратегического характера требует наличия достоверной и достаточной информации, как о внутренней, так и внешней бизнес-среде. Формирование такой информации реализуется в информационной системе стратегического управленческого учета, интегрирующего в себе

Таблица 1. Классификация систем управленческого учета

Классификационные признаки	Виды систем управленческого учета	Характеристика систем управленческого учета
1. Объемы обработки информации для управления	Систематический (систематизированный) учет	Учет на регулярной основе, включающий: измерение, оценку и контроль затрат в процессах снабжения, производства, сбыта; группировку затрат по статьям и элементам, местам возникновения, носителям затрат; составление внутренней отчетности по срокам, содержанию и периодичности представления удовлетворяющей пользователей и позволяющей дать оценку деятельности структурных подразделений и предприятия.
	Проблемный (дифференцированный) учет	Содержание учета зависит от поставленных задач. Задачи проблемного учета решаются на основе фактических данных производственного учета с помощью методов программирования, нормирования, планирования, прогнозирования, экономического анализа, контроля и регулирования. Формирует информацию об экономической, технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах и объемах реализации продукции; об управлении запасами, рационализации расхода производственных ресурсов и др.
2. Цели и задачи менеджмента	Стратегический учет	Ориентирован на информационное обеспечение высшего уровня управления и определение перспектив развития организации.
	Традиционный (оперативный) учет	Обеспечивает максимально эффективное достижение целей краткосрочного периода.
	Производственный учет	Обеспечивает формирование информации о себестоимости продукции, стоимости запасов и величине прибыли
3. Методологические подходы к организации управленческого учета	Монистическая (интегрированная) система	Управленческий учет организуется на основе взаимодействия с финансовым учетом. План счетов для управленческого учета привязан к счетам финансового учета. Существует прямая и обратная связь на счетах.
	Дуалистическая (автономная) Система	Предполагает обособленное создание финансового и управленческого учета. План счетов для управленческого учета разрабатывается без какой-либо привязки к счетам финансового учета. Весь учетный процесс организуется, изначально ориентируясь на потребности управления.
4. Охват видов деятельности, организационной структуры предприятия (набор целей)	Полная система	Распространяется на производственную и коммерческую деятельность организации в целом и ее отдельные структурные подразделения
	Система с ограниченным набором целей (достаточная)	Распространяется на индивидуальные объекты управленческого учета или их совокупность
5. Оперативность учета и контроля данных	Учет фактических данных	Предполагает использование метода учета фактически потребленных ресурсов и исчисление фактической себестоимости и результатов от реализации продукта.
	Учет нормативных (стандартных) данных	Предполагает разработку стандартов (норм) затрат по всем видам ресурсов, составление стандартной (нормативной) калькуляции, учет по стандартам (нормам) с выделением отклонений
6. Полнота учитываемых затрат	Учета полных затрат	Предполагает исчисление себестоимости продукции на базе всех производственных затрат
	Учет переменных затрат (маржинальный учет)	Предполагает исчисление ограниченной (сокращенной) себестоимости.

принципы стратегического менеджмента и управленческого учета [1], [2], [3], [6].

Формирование учетных данных в подсистемах финансового и управленческого учета может происходить как обособленно, так и на основе их взаимодействия, как внутри единой системы бухгалтерского учета, так и без использования бухгалтерских процедур сбора и обобщения информации. Различие в целях управленческого и финансового учета, разнообразие методов сбора и обработки информации для управления не исключают необходимости установления информационной связи между видами учета по формируемым показателям о затратах и результатах деятельности предприятия. Зачастую операции, отражаемые в подсистемах финансового и управленческого учета, совпадают, что во многом обусловлено единством предмета и методологической основы формирования учетной информации на основе первичной документации, использованием одних и тех же измерителей и методов. Такую взаимосвязь возможно обеспечить при формировании системы бухгалтерских счетов в рамках монистического и дуалистического подходов. Монистический подход предполагает использование в финансовой и управленческой бухгалтерии единой (монистической) системы счетов и бухгалтерских записей. Дуалистический подход признает два независимых начала и опирается на двухкруговую систему отражения данных, в которой каждое направление учета имеет самостоятельную систему счетов и бухгалтерских записей [2], [3], [4].

В зависимости от методологических подходов к организации сбора, накопления, систематизации и обработки управленческой информации при решении оперативных и стратегических задач менеджмента выделяют автономное ведение управленческого учета и ведение управленческого учета в единой интегрированной учетной системе.

Автономная система предполагает, что управленческий учет ведется независимо от финансового учета. Процесс сбора, обработки и подготовки информации для управления бизнесом изначально ориентирован на конкретные потребности руководства организации. Информация управленческого характера формируется в обособленной базе данных посредством использования разработанных с учетом потребностей внутренних пользователей форм внут-

рихозяйственной отчетности. Ввиду различной целевой направленности итоговые данные по затратам и результатам деятельности сформированные в управленческом и финансовом учетах могут иметь разные значения. Автономный вариант ведения управленческого учета может быть реализован:

– без использования элементов метода бухгалтерского учета (системы счетов, двойной записи). При таком подходе информация о деятельности предприятия систематизируется в соответствии с потребностями пользователей в специальных аналитических таблицах и управленческих отчетах;

– с использованием элементов метода бухгалтерского учета на основе дуалистического подхода. В данном подходе каждый вид учета может иметь самостоятельный (замкнутый) план счетов, либо в рабочем плане счетов организации обособлены специальные счета для ведения управленческого учета. Сбор информации об объектах управления имеет целевой характер, направлен на решение определенных задач и реализуется на основе двухкругового принципа отражения данных. Для согласования и разграничения данных обоих видов учета при двухкруговой системе используют парные контрольные счета одного наименования (зеркальные счета или счета-экраны).

Дуалистическая система с использованием контрольных счетов и систем зеркального отражения (в большей степени, чем монистическая) приспособлена для отражения затрат по подразделениям и аналитическим центрам, для исчисления финансовых результатов производства и сбыта в течение года. Она целесообразна при необходимости организации управленческого учета в обособленных подразделениях крупных организаций.

Интегрированная система предполагает ведение управленческого и финансового учета во взаимосвязи с друг другом и может быть реализована в следующих вариантах:

– без использования системы счетов. При этом финансовый учет ведется на счетах бухгалтерского учета с использованием двойной записи, а для целей управления информация финансового учета группируется в специальных таблицах, накопительных регистрах, отчетах и при необходимости дополняется аналитическими данными и результатами расчетов.

– с использованием единой интегрированной системы счетов (монистический подход). Финансовый и управленческий учет базируются на единой методологической основе формирования учетной информации в системе счетов бухгалтерского учета. Данный вариант опирается на однокруговой принцип отражения данных и может функционировать на основе использования простой и развитой монистической системы счетов [4].

В простой монистической системе предполагается полная интеграция видов учета. Разделение системы бухгалтерского учета на финансовый и управленческий учет в ней весьма условно, так как отражение учетных данных осуществляется без применения специальных счетов управленческого учета в единой системе бухгалтерских записей на соответствующих синтетических и аналитических счетах. Формирование информации необходимой для текущего управления осуществляется путем углубления и расширения системы счетов аналитического учета, разработки многоуровневой кодировки счетов, позволяющей по каждому виду операции использовать комплекс различных аналитических признаков сбора. Например, многоуровневая кодировка может включать код подразделения или места возникновения затрат, код носителя затрат, код элемента или статьи затрат, код операции.

В развитой монистической системе в единой системе бухгалтерского учета можно выделить отдельным блоком подсистему управленческого учета. Для организации целенаправленного сбора необходимой аналитической информации в системе бухгалтерских счетов обособлены специальные счета управленческого учета, обеспечивающие детализацию данных в соответствии с потребностями управления. В теории и практике организации учета затрат такие счета могут иметь различную направленность. Например, быть предназначенными для учета затрат по элементам, местам возникновения и центрам ответственности, ориентированными для выявления и учета отклонений по видам затрат, местам и центрам их формирования, либо предназначенными для учета затрат и результатов по бизнес-процессам [3], [5]. Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом в развитой монистической системе может осуществляться при помощи специальных

передаточных счетов (отражающих счетов, счетов-экранов), которые обеспечивают численное согласование учетных данных, либо контрольных счетов, позволяющих обобщать информацию и определять результаты деятельности на любой момент времени без закрытия счетов финансового учета.

Развитая монистическая система при сохранении единства системы счетов обеспечивает большую динамичность учета, его достаточную гибкость при изменениях организационно-производственной структуры и условий деятельности на предприятии. Достоинства этой системы в обозримости учетных данных и их логической взаимосвязи. Из-за ограниченных возможностей контроля затрат и недопущения разных оценок в управленческом и финансовом учете данная система применима только на небольших предприятиях.

В создании управленческого учета важным элементом является выделение объектов учета в соответствии с целями менеджмента организации. По широте охвата видов деятельности, организационной структуры предприятия и набору целевых установок системы управленческого учета разделяют на полные системы, состоящие из отдельных элементов, и системы с целевым направлением (достаточные). Полные системы распространяются на производственную и коммерческую деятельность организации в целом и ее отдельные подразделения. Достаточные системы представляют собой системы с ограниченным набором целей, которые распространяются на индивидуальные объекты управленческого учета или их совокупность. По мнению Е.М. Дусаевой, такая классификация систем управленческого учета обуславливает разделение управленческого учета на систематический и проблемный [2].

По нашему мнению, на основе сочетания рассмотренных классификационных признаков можно выделить два основных методологических подхода к организации управленческого учета – «системный» и «внесистемный», которые реализуются в различных вариантах (табл. 2).

Организация управленческого учета на основе «системного» подхода возможна в виде создания полной учетно-аналитической системы, интегрированной с планированием и контролем, в которой объекты управленческого учета охватывают всю финансово-хозяйственную де-

тельность организации и отдельных ее подразделений. Сбор, обработка и подготовка информации управленческого характера систематизированы по ключевым показателям и осуществляются на регулярной основе. В рамках системного подхода управленческий и финансовый учет выступают в качестве важнейших подсистем единой системы бухгалтерского учета.

Внесистемный подход рассматривает управленческий учет как одну из подсистем информационной системы предприятия, ориентированную на осуществление определенных функций управления и решение конкретных задач менеджмента. В качестве объектов сбора и обобщения информации в данном походе выделены лишь отдельные объекты управления. Внесистемный подход реализуется преимущественно без использования учетных процедур сбора, накопления и обобщения информации, путем формирования обособленной базы данных с использованием специальных контрольных счетов и разработанных форм управленческой отчетности. Как одна из функций управления управленческий учет содействует реализации деловой стратегии предприятия. Структурные элементы системы управленческого учета и содержание формируемой в ней информации подчинены стратегическим, административным и оперативным планам организации. Детализация объектов учета затрат и калькулирования себестоимости обеспечивает сбор и обработку

информации в соответствии с направлениями и задачами менеджмента.

Большинство отечественных предприятий вне зависимости от их размера используют простые варианты организации управленческого учета, основанные на методологии отражения учетных данных в общей системе бухгалтерских записей на счетах единого плана счетов, опираясь на «системный» подход. По мнению В.В. Паляя, В.Ф. Паляя, используемые варианты имеют недостаточную информационную емкость, поэтому при организации управленческого учета следует внедрять план счетов бухгалтерского учета европейского типа. Он состоит из 10 классов счетов, каждый из которых включает до 9 групп счетов, а в каждой группе может быть до 9 синтетических счетов. Такое построение плана счетов позволяет на порядок увеличить число синтетических счетов по сравнению с действующим Планом счетов. Все счета разбиваются на 3 раздела: счета финансового учета; счета управленческого учета; счета забалансового учета. Бухгалтерские счета управленческого учета, объединены в 2 класса и содержат более 150 синтетических счетов. Информационные возможности этих счетов существенно расширяются. Они вводятся по решению руководства организации и позволяют перегруппировать расходы и доходы, отражаемые на счетах финансового учета, для получения, обобщения и детализации информации по

Таблица 2. Методологические подходы к организации управленческого учета

Подходы к организации управленческого учета, их характеристика		Варианты организации управленческого учета	
1. Системный	Предполагает включение в сферу управленческого учета всей хозяйственной деятельности экономического субъекта Базируется на принципе целостности системы управленческого учета, функционирующей как совокупность взаимосвязанных и взаимодополняющих элементов Основан на использовании элементов метода бухгалтерского учета в сочетании с иными приемами и способами сбора и подготовки управленческой информации	1.1 Автономная система	а) без использования системы бухгалтерских счетов б) ведение управленческого учета в обособленном плане счетов (дуалистический подход)
		1.2 Интегрированная система	а) выделение управленческого учета отдельным блоком внутри финансового учета б) полная интеграция управленческого и финансового учета (монистический подход)
2. Внесистемный	В сферу управленческого учета включены лишь отдельные объекты управления, выделенные в соответствии с информационными запросами пользователей	Автономная система учета	а) без использования системы счетов б) с использованием контрольных счетов и простой записи

любым параметрам, не получающим отражения в финансовом учете. Финансовые результаты, полученные на счетах управленческого и финансового учета, в конечном итоге равнозначны, что повышает значение и ценность информации управленческого учета [5].

Выбор в пользу определенного варианта организации управленческого учета обусловлен множеством факторов: целями и задачами менеджмента, масштабами деятельности, компетентностью и заинтересованностью руководителей высшего уровня управления, развитием учетных и аналитических процедур обработки информации, степенью централизации и децентрализации управления, гибкостью организационной и производственной структуры предприятия.

Построение системы управленческого учета должно опираться на основополагающие

принципы, быть ориентировано на удовлетворение конкретных информационных потребностей пользователей и решение стоящих перед ними управленческих задач, что предполагает определенную «гибкость» в его организации. При этом должен соблюдаться модульный принцип организации учета, когда добавление какого-либо блока аналитических признаков сбора информации и направлений учета не нарушает общую систему учета. Кроме того, система управленческого учета должна быть направлена не только на аккумуляцию информации о хозяйственных операциях и процессах, но и иметь целенаправленные связи с планированием, организацией производства, контролем и анализом, что предполагает использование нестандартных приемов и способов сбора и обработки учетной информации для целей менеджмента.

3.11.2012

Список литературы:

1. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
2. Дусаева, Е. М. Управленческий учет. – М.: Восход-А, 2003.
3. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Магистр, 2008. – 574 с.
4. Курманова, А. Х. Варианты организации производственного учета // Вестник ОГУ. – 2011. – № 13.
5. Палий, В. Ф. Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс, 2003.
6. Хорнгрен, Ч. Т. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер. с англ. – СПб.: Питер, 2007.

Сведения об авторе:

Курманова Алия Хамитовна, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, кандидат экономических наук, доцент
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, e-mail: aleka_k@mail.ru

UDC 657

Kurmanova A.H.

Orenburg state university, e-mail: aleka_k@mail.ru

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE ORGANISATION OF THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT

In article on the basis of research and generalisation by the author of theoretical and practical aspects of formation of information-analytical systems of the administrative account methodological approaches to the organisation of the administrative account are allocated. Classification signs of systems of the administrative account which is meeting the requirements of management are systematised and specified. On classifications of systems of the administrative account the essence is opened and their total characteristic is given.

Key words: the administrative account, the integrated system, independent system, the system approach.

Bibliography:

1. Druri, K. Introduction to management and cost accounting: the Lane with English / under the editorship of S. A. Tabalinoj. – М.: Audit UNITI, 1994.
2. Dusaeva, E. M. Management Accounting. – М.: Rising, 2003.
3. Ivashkevich, V. B. Accounting administrative account. – М.: the Master, 2008.
4. Kurmanova, A. H. Variant of the organisation of the industrial account // Vestnik OSU. – 2011. – № 13.
5. Paliy, V. F. Organization of management accounting. – М.: the Berator-press, 2003.
6. Horngren, Ch. T. Administrative the account: the Lane with English / C. Horngren, J. Foster, S. Datar. – Peter, 2007.