

2.7. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: УЧЕТ ИЛИ УПРАВЛЕНИЕ

Расказова-Николаева С.А., д.э.н, профессор,
Экономический факультет, кафедра учета, анализа
и аудита;

Кондраков Н.П., д.э.н, профессор, Экономический
факультет, кафедра учета, анализа и аудита

*Московский государственный университет им.
М.В. Ломоносова*

В статье делается попытка ответить на вопрос о сущности управленческого учета, – одной из самых дискуссионных тем в теории и практике управления. Приведено сравнение видов учета по основным признакам, – субъектам, объектам и методам управления. Даны определения управленческого учета как в узком (информационная система, содержащая только фактически информацию об основных объектах управления в бизнесе, ресурсах, процессах, сегментах), так и в широком смысле слова (информационная система, содержащая любые полезные данные о бизнесе для менеджеров).

Учет как функция управления. Виды учета: подходы к сравнению

Теперь попытаемся подойти к определению управленческого учета, основываясь на слове «учет», т.е. на учетной функции управленческого цикла.

В настоящее время в теории и практике учета и учетных систем имеет место большое разнообразие «видов» учета (подробнее см. исследования С.А. Расказовой-Николаевой и Е.М. Калининой «Учетная политика. Основы теории»). Иногда термин «учет» в отношении нескольких его видов стали применять во множественном числе – «учеты», – с чем трудно согласиться. Бухгалтерский учет, организуемый в соответствии с национальными нормативно-правовыми актами (российские стандарты бухгалтерского учета, РСБУ), налоговый учет (учетная система первичной документации, регистров и отчетности, формируемая для исчисления налоговой базы и налоговых обязательств в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ), бухгалтерский (финансовый) учет в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности, МСФО), статистический учет и т.д. – вот тот неполный, но основной перечень видов учета, имеющих место в национальных коммерческих организациях в настоящее время и описываемых, так или иначе, в учебной и прикладной практической литературе.

Но оправдано ли такое многообразие видов учета? Ведь организация учетной системы – затратное дело, и она должна отвечать требованию рациональности, полезности, т.е. затраты на постановку и поддержание любой из учетных систем должны покрываться эффектом от использования учетной информации ее пользователями в целях управления.

Бухгалтерский и управленческий учет: общее и различия

В целях понимания проблемы содержания управленческого учета и его контура, границ, прежде всего именно как учетной системы, рассмотрим этот вопрос через призму сравнения и взаимосвязи (об-

щего и различий) управленческого учета с бухгалтерским учетом.

Прежде всего следует определить, что мы понимаем под словом «учет» – только фактическую информацию о состоянии объектов управления либо также любую иную полезную информацию – плановую, нормативную и т.д. (рис. 1).

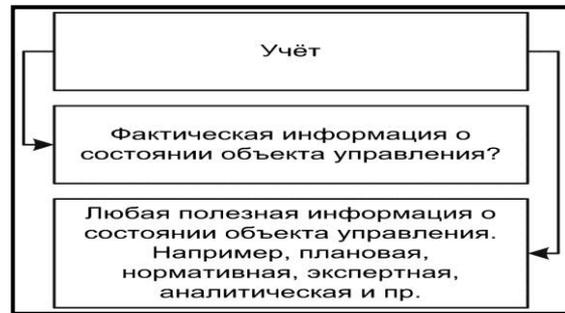


Рис.1. Учет как функция управления

Предлагаем поразмышлять и ответить в этой связи на следующие вопросы.

1. Если учет есть сбор и представление только и исключительно фактической (иногда даже говорят посмертной) информации об объекте управления, может ли он, например, быть стратегическим?
2. Если учет, т.е. учетная система, – это набор и фактических, и плановых, и нормативных, и аналитических, и экспертных, и т.п. данных, то учет – это уже полный синоним информационной системы, формирующей показатели об объектах управления в необходимых разрезах?
3. И если учет – это важнейшая из функций управления, т.е. информация, т.е. данные об объектах управления полны, уместны, своевременны и нужны субъекту управления для обеспечения процесса принятия решения, то может ли любой учет быть неуправленческим в принципе?

Итак, постараемся сравнить бухгалтерский (финансовый) и управленческий учет и именно через это сравнение выйти на одно из возможных решений задачи о предмете управленческого учета.

С этой целью сравним два этих вида учета между собой в разрезе всего трех оснований:

- по объектам учета (управления);
- по субъектам;
- по методам.

Кстати, этот подход удобен и является корректным для сравнения и анализа возможностей сближения по всем видам учета.

Итак, мы сравниваем бухгалтерский и управленческий учет по трем основаниям: объекты, субъекты и методы. Вот некоторые объекты управления – это, конечно, не конечный список (рис. 2).

Известно, что бухгалтерский учет не учитывает отдельные виды ресурсов (удовлетворенность персонала, простои оборудования, интеллектуальный потенциал и т.п.). А нужны ли нам вообще эти ресурсы? Нужны, потому что они реально приносят доход компании. И это одно из важнейших различий по объектам между традиционным бухгалтерским учетом и другим – пока даже не будем называть его управленческим. Если бизнес хочет управлять брендом компании, он создает целую систему этого

управления с многочисленными маркетинговыми рычагами, специализированным персоналом, автоматизацией и т.д. Если любимая футбольная команда выступает в майках с логотипом компании, если на Тверской висят перетяжки с рекламой компании, т.е. упоминания о ней есть везде, где могут оказаться потенциальные клиенты, тогда бренд становится активом компании. Управление брендом – целая маркетинговая наука.



Рис. 2. Объекты учета (управления)

Итак, если менеджмент вашей компании – а главный бухгалтер, как правило, часть этого менеджмента – стремится управлять теми ресурсами, которые сегодня традиционным бухгалтерским учетом не отражаются, то возникает необходимость формирования иной учетной системы, которая бы эти ресурсы назвала, измерила, учла и контролировала. Вопрос: кто это будет делать? Это должно быть сознательно принятое управленческое решение. Есть и другой вариант – совершенствовать бухгалтерский учет настолько, чтобы он позволял учитывать доселе не учитываемые объекты. Но требуется технологически доказать, что затраты, связанные с этим объектом, вполне определенные, т.е. назвать и измерить такие вещи, как интеллектуальная собственность и научный потенциал, человеческий фактор и т.д.

Следующий аспект сравнения – субъект учета.

Субъект учета (управления) – это люди, решения. Они могут быть внешними:

- инвесторы (потенциальные акционеры);
- банки;
- государственные органы;
- общественные инструменты и др.

Они также могут быть внутренними – это менеджмент компании различного уровня.

Пользователь, т.е. тот, кому эта информация учетная нужна. В МСФО субъектам учета посвящен огромный раздел, у нас проще – пользователи делятся на внешних и внутренних. Даже самый прекрасно налаженный, эффективный и прозрачный учет имеет смысл только тогда, когда есть заинтересованное лицо или группа лиц, в пользу которого организуется учет. Болезнь нашей экономики – мас-

са бесполезной информации, которой никто не пользуется, либо потому что не умеет, либо просто потому, что она никому не нужна.

Итак, субъекты учета, второй аспект, по которым мы сравниваем виды учета, внешние и внутренние, должны быть лицами, принимающими решения. И чем публичнее компания, чем больше вокруг и внутри нее лиц, принимающих решения, тем сложнее организовывать систему учета с точки зрения субъектов учета – ведь нужно угодить всем.

Кому нужен налоговый учет? И внутреннему пользователю, и внешнему. Управленческий учет почему-то считается направленным на внутреннего пользователя, но это не так. Поскольку много информации подлежит раскрытию, становится все больше заинтересованных пользователей. Так что деление на внутренние и внешние субъекты учета весьма условно. Главный принцип – чтобы субъект учета существовал в принципе, т.е. чтобы учет был кому бы то ни было полезен.

И третий признак сравнения – по методам учета. Методы учета могут быть такими:

- бухгалтерский метод (счета, двойная запись, сплошное непрерывное наблюдение, оценка, документальное подтверждение);
- оперативный метод;
- статистический (средние величины, регрессионный анализ, массовые данные);
- математические методы и др.

Бухгалтерским методом ведется учет в соответствии с российскими учетными документами. Бухгалтерским методом ведется учет в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности; US GAAP – это тоже двойная запись. То есть стандарты разные – метод один. Бухгалтерский метод двойной записи может присутствовать и в других видах учета – и в налоговом, и даже в управленческом. А чем отличаются другие виды учета от бухгалтерского? Там другие виды оценки и признания. Таким образом, управленческая отчетность состоит из двух видов информации – из той фактической информации, которая формируется в отделе управленческого учета методом двойной записи, только с другими оценками и моментами признания, и плановой информации, которая приходит из планового отдела. А иногда и плановой службой руководит тот же самый человек, и название его должности звучит как директор по экономике и финансам или директор нового отдела департамента – контроллинга.

Единственный метод, альтернативный бухгалтерскому методу учета – сплошному, документальному, непрерывному, в деньгах выраженному, – это метод оперативный. Все, что не улавливается двойной записью, – это оперативный метод учета. Он не замкнут в кругообороте средств – либо активы учитываются, либо пассивы, без связи с источниками.

По сути оперативный метод учета заводится тогда, когда бухгалтерская система учета либо так глубоко не опускается, либо вообще не учитывает эти объекты, либо очень запаздывает. Против запаздывания есть средство, которое очень дорого каждому предприятию, – это автоматизация.

В результате проведенного сравнения заполняется матрица (табл. 1), с помощью которой выявляют-

ся общие по объектам, методам и субъектам области учетных систем и различия между ними.

Таблица 1

МАТРИЦА СРАВНЕНИЯ

Виды учёта	Признаки классификации		
	объекты	субъекты	методы
Финансовый учет (финансовая отчетность) по РСБУ	-	-	-
Финансовый учет (финансовая отчетность) по МФСО (US GAAP)	-	-	-
Налоговый учет в соответствии с законодательством РФ	-	-	-
Управленческий учет и др.	-	-	-

Если общих полей матрицы существенно больше, чем различий, имеет смысл говорить о постановке единой учетной системы и о ликвидации, устранении надуманных различий между различными видами учета.

В жизни, к сожалению, часто преобладает некорректное, не имеющее часто рационального выхода сравнение видов учета, – детская классификация, где в основе сравнения лежит существенный признак того или иного из видов учета:

- бухгалтерский учет – в основе лежит метод;
- налоговый учет – объект;
- управленческий учет – субъект (пользователь).

Управленческий учет: определение в широком и узком смысле слова

Как мы уже и говорили, основными объектами управления в бизнесе являются процессы, ресурсы и структурные единицы, поэтому одной из возможных трактовок управленческого учета в узком смысле слова может быть следующая: управленческий учет – это система, представляющая фактическую информацию об объектах управления (процессы, ресурсы, структурные единицы бизнеса), необходимую субъектам управления (менеджерам) для принятия решений.

Однако такую информацию предоставляет бухгалтерский учет. Он содержит информацию:

- о ресурсах компании, их видах, стоимости и прочем (основные средства, нематериальные активы, материалы, трудовые ресурсы, деньги, ценные бумаги и т.д.);
- о процессах – развития (обороты по счету 08), текущих (обороты по счетам 20, 23 и др.);
- о структурных единицах – местах возникновения затрат и центрах ответственности (обороты по счетам 25, 26 и др.).

Таким образом, управленческий учет в узком смысле слова совпадает в методологическом аспекте, т.е. с точки зрения пользователей, учитываемых объектов и применяемого метода, с традиционным бухгалтерским учетом.

Управленческий учет в узком смысле – это система, представляющая фактическую информацию об объектах управления (процессы, ресурсы, структурные единицы бизнеса) необходимым

субъектам управления (менеджерам) для принятия решения (рис. 3).

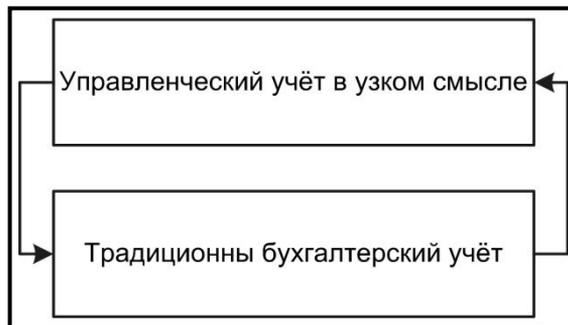


Рис. 3. Бухгалтерский и управленческий учет: сходства и различия

Когда та или иная область научных познаний не может или считает нецелесообразным подойти однозначно к определению того или иного понятия или явления, то используется такой традиционный подход: дается как минимум два определения – в широком и узком смысле слова. Чем же управленческий учет отличается или может отличаться от существующего бухгалтерского?

Различия выявляются по двум признакам:

- по объектам – традиционный бухгалтерский учет не признает такие виды ресурсов, как клиентская база, бренд и т.п.;
- по методам учета – управленческий учет использует математические, статистические методы и методы оперативного технического учета для определения нефинансовых показателей (таких, например, как удовлетворенность клиента, мотивированность персонала и т.п.).

Рассмотрим общее и различия бухгалтерского и управленческого учета. Эти различия существуют по таким признакам:

- по критериям признания оценки или квалификации традиционных объектов учета – иная оценка объектов основных средств, иной режим амортизации;
- по психологическому фактору – ориентация на цели бизнеса, а не на выполнение требований законодательства;
- по глубине – разветвленная система аналитического учета, поддерживаемая операционной системой ERP или вручную.

Таким образом, управленческий учет в широком смысле слова – это информационная система, представляющая любые данные об объектах управления (фактические, плановые, прогнозные, экспертные оценки и др.), необходимые руководству и менеджерам компании для принятия управленческих решений. Таким образом, в общих чертах процесс идет таким образом: процессы учета, планирования и анализа ведут к получению результатов, фактических данных, плановых показателей, аналитической информации, на основе которых формируется та или иная отчетность.

Управленческая отчетность представляет полезную и достоверную информацию – не только оперативную, но и сопоставимую, в том числе с ожидаемыми величинами.

Возможные различия, наиболее часто встречающиеся на практике:

1. По объектам: традиционный бухгалтерский учет не может (или бухгалтер пока не «хочет») признавать и учитывать такие виды ресурсов как клиентская база, бренд и др.
2. По методу учета: в системе управленческого учета используются методы оперативно-технического учета, статистические и математические методы;
3. По критериям признания, оценки или квалификации традиционных объектов учета (например, другая оценка объектов основных средств, иной режим амортизации);
4. По психологическому фактору: управленческий учет выделяется в самостоятельную функцию, которую осуществляет отдельное структурное подразделение, где с помощью метода бухгалтерского учета собирается информация о тех же объектах управления, но работники этой службы ориентированы на экономический смысл бизнеса и управления, на эффект от учитываемой информации, а не на формальное выполнение требований законодательства или налоговые последствия;
5. По функциям управления и их данным.

Итак, управленческий учет – это информационная система, которая обеспечивает менеджеров компании данными об объектах управления для принятия управленческих решений (фактическая, плановая, прогнозная, экспертные оценки и другая информация). Частью системы управленческого учета является управленческая отчетность. В ней представлены показатели учета в виде фактической информации, процессов планирования (бюджетирования). Главная характеристика любой отчетности, в том числе управленческой, – ее полезность и достоверность для принятия решений, т.е. информация об объектах должна быть сопоставима.

Таким образом, с одной стороны, бухгалтерский учет – часть подсистемы управленческого учета в широком смысле: с такими же объектами (активы, доходы, расходы и т.д.), методом (денежные единицы измерения, документирование, двойная запись и т.д.) и пользователями – менеджерами компании. А с другой стороны, бухгалтерский учет в узком смысле, в части обработки фактической информации, практически совпадает с управленческим учетом.

Литература

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: Финстатинформ, 2000.
2. Вил Р.В., Палий В.Ф. Управленческий учет. – М.: ИНФРА-М, 1997.
3. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. – М., 2004.
4. Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма ЦБА, 2004.
5. Стуков С.А. Система производственного контроля и учета. – М.: Финансы и статистика, 1988.
6. Шеремет А.Д. и др. Управленческий учет. – М.: ИД ФБК пресс, 1999.

Ключевые слова

Управление; управленческий учет; бухгалтерский учет; объекты учета: процессы, ресурсы, сегменты; субъекты и методы учета.

Светлана Алексеевна Рассказова-Николаева

Кондраков Н. П.

РЕЦЕНЗИЯ

Статья подготовлена на актуальную тему, так как вопрос о сути понятия «управленческий учет» не решен и продолжает оставаться предметом жарких дискуссий и исследований в научных работах.

Для подхода к решению вопроса автор делает попытку сравнить действующие учетные системы между собой, минимум, по трем основаниям: по объектам учета (управления), по субъектам, по методам, чем обеспечивается более корректный подход к дискуссии.

В статье дается определение управленческого учета как широком, так и в узком смысле слова, что позволяет обеспечивать, с одной стороны, единообразие в понимании его сущности, стандартизировать подход, с другой стороны, индивидуализировать содержание управленческого учета, как с теоретической, так и с прикладной точки зрения, что важно для применения на практике. Это обстоятельство составляет научную новизну материала статьи.

Статья соответствует требованиям, предъявляемым к такого рода материалам и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор, академик РАЕН, заместитель заведующего кафедрой «Учет, анализ и аудит» Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова