

2.4. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Чая В.Т., д.э.н., профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова;
Золотухина А.Д., аспирант, преподаватель
Московского экономико-финансового института,
финансовый директор ЗАО «Атлант»

Основной целью деятельности любой коммерческой организации является получение прибыли. Для этого необходима оперативная, достоверная и полная информация, позволяющая принимать адекватные сложившейся ситуации управленческие решения. Обоснованные управленческие решения, как краткосрочные, так и стратегические, принимаются на основе данных управленческого учета.

На сегодняшний день не существует однозначного определения предмета управленческого учета, его принципов, целей, задач и методов. Кроме того, отсутствует нормативная законодательная база. В связи с этим необходимо рассмотреть концептуальные подходы к становлению управленческого учета, его организационно-правовые основы, а также зарубежный опыт формирования системы управленческого учета.

1. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В настоящее время в российской теории и практике управления тема управленческого учета является одной из самых дискуссионных. Прежде всего нет ясности в самом объекте (предмете) управленческого учета.

Понятие «управленческий учет» впервые появилось в России в 1950-х гг., когда на русский язык был переведен отчет английских бухгалтеров об организации управленческого учета в США. Само название понятия «управленческий учет» переведено с английского языка дословно (в оригинале – *management accounting*) и содержит в себе некоторое противоречие, так как с точки зрения классической российской теории управления любой учет есть функция управления, поэтому учет по определению не может быть не управленческим.

После появления этого отчета долгое время шли споры о переводе термина. Высказывалось мнение, что нужно переводить «учет в управлении», а не «управленческий учет». Но ведь любой вид учета – это система наблюдения (мониторинга) и контроля, формирующая информацию обратной связи в управлении экономическими (хозяйственными) организациями, их объединениями и более общими (народнохозяйственными) системами. Только на основе информации обратной связи невозможно решить задачи внутреннего управления хозяйственными процессами.

То есть при теоретическом и практическом рассмотрении вопросов управленческого учета существует не всегда сознаваемое специалистами и экспертами нерациональное смешение (порой подмена) понятий, инструментов, предметных областей по сути дела двух систем подходов и классификаций экономико-управленческих дисциплин – западной и отечественной.

Определение системы управленческого учета – вопрос дискуссионный. Не существует какого-либо идеального определения, которое устраивало бы всех специалистов в этой области. Мнения авторов разнятся от понимания управленческого учета в узком смысле этого слова, а именно как подсистемы бухгалтерского учета, включающей в себя сбор, регистрацию и обобщение информации, до трактовки его в широком смысле как системы управления предприятием, охватывающей все функции управления: планирование,

организацию, собственно учет, контроль, анализ, принятие решений. Образно говоря, в связке «управленческий учет» одни авторы «ставят ударение» на слове «учет», другие – на слове «управленческий».

Следует отметить, что официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет. Ведь организация управленческого учета – внутреннее дело каждого предприятия, государство не может обязать предприятия вести управленческий учет или предписать единые правила его ведения. Так, сложившаяся западная практика управленческого учета свидетельствует о невмешательстве государства в эту сферу. Однако определение управленческого учета как отдельного направления, имеющего теоретическую и практическую значимость, требующего изучения соответствующими специалистами, очень важно. Существенным шагом в этом направлении можно рассматривать появление термина «управленческий учет» в официальной Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, а также в Государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет и аудит».

Неразбериха с явлением управленческого учета обуславливает нерациональное использование интеллектуальных, информационных, организационных, финансовых ресурсов предприятий РФ, неоправданно увеличивает затраты на программное обеспечение, приобретение средств вычислительной техники, на стандартизацию бизнес-процессов и автоматизацию управления. Увеличение затрат в конечном итоге обуславливает рост себестоимости продукции и снижение ее конкурентоспособности.

Это же обстоятельство определяет как минимум «двуходомственный» подход к вопросам регулирования управленческого учета на национальном уровне. С одной стороны, такая предметная область, как затраты, их классификации, учет, анализ, планирование и контроль, традиционно была предметной областью бухгалтерского учета и, как следствие, входит в компетенцию Министерства финансов РФ (Минфин РФ), которое отвечает за нормативное регулирование бухгалтерского учета в РФ. С другой стороны, вопросы совершенствования корпоративного управления российского бизнеса – сфера компетенции иного ведомства – Министерства экономического развития и торговли РФ (Минэкономразвития РФ).

В соответствии с постановлением Правительства РФ «О мерах по реализации Государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики» от 12 февраля 1993 г. №121 разработан ряд нормативных документов, создающих необходимые предпосылки для внедрения управленческого учета в практику российских предприятий. Эти документы затрагивают вопросы как бухгалтерского учета в целом, так и управленческого учета в частности.

К настоящему времени сложилась система нормативного регулирования бухгалтерского учета. Иерархия нормативных документов определена Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ и представлена тремя уровнями.

1-й уровень

Гражданский кодекс РФ (части 1 и 2); Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н и нормативные акты Правительства РФ.

Документы данного уровня призваны обеспечивать единообразное ведение учета хозяйственных операций организаций, своевременное составление и предоставление заинтересованным пользователям сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций, их обязательствах, доходах и расходах.

Так Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ официально закрепляет функции бухгалтерского учета по обслуживанию информационных потребностей внутренних пользователей. Он явился первым официальным документом, провозгласившим конфиденциальность бухгалтерской информации: «содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной». Именно свойством конфиденциальности должна обладать и информация управленческого учета, включая регистры аналитического учета затрат.

2-й уровень

Нормативные акты, методические указания и рекомендации Минфина РФ. На этом же уровне нормативного регулирования находится План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н.

При разработке Плана счетов предприняты шаги к разделению финансового и управленческого учета, к реализации варианта учета с двумя системами счетов. По существу, предприятию предоставляется возможность организации управленческого учета в режиме автономии, то есть в системе счетов, изолированной от счетов финансового учета.

Особое место среди документов второго уровня занимают положения по отдельным вопросам имущества, капитала и обязательств, определяющие единообразный подход к подлежащим отражению в бухгалтерском учете фактам и явлениям, обязательные для всех предприятий и организаций независимо от формы собственности. Это национальные российские бухгалтерские стандарты – положения по бухгалтерскому учету.

Несмотря на то, что на сегодняшний момент нет разработанных и утвержденных национальных стандартов по учету затрат, большинство положений по бухгалтерскому учету прямо или косвенно касаются этого вопроса.

Например, Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н, предоставляет предприятиям возможные варианты по перенесению стоимости основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг) путем начисления амортизации.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. №44н, организациям предоставлена возможность выбора одного из методов оценки материалов, израсходованных в процессе производства. В учетной политике описываются методы оценки приобретенных материалов: по фактической себестоимости

или по учетным ценам, методы оценки готовой продукции по фактической полной, или неполной производственной себестоимости, или по нормативным затратам. Использование плановой, или нормативной, себестоимости для оценки готовой продукции является одним из элементов системы стандарт-кост, популярной в западном управленческом учете.

В учетной политике предприятия, разрабатываемой организацией на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденного приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н, фиксируется перечень и порядок создания резервов предстоящих расходов и платежей, учета и финансирования ремонта основных средств. Эти вопросы являются прерогативой управленческого учета, так как напрямую связаны с производственным учетом и калькулированием себестоимости продукции. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденное приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. №11н, имеет непосредственное отношение к вопросам составления сегментарной отчетности, что также является конечной целью управленческого учета.

До января 2002 г. основным нормативным документом для определения себестоимости продукции (работ, услуг) служило постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» от 5 августа 1992 г. №552 и принятые в соответствии с ним различные отраслевые инструкции и методические рекомендации. Однако действие Положения №552 отменила вступившая в действие гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Теперь для определения себестоимости продукции (работ, услуг) хозяйствующие субъекты используют Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н, а в целях исчисления налогооблагаемой прибыли используется гл. 25 НК РФ.

На сегодняшний день новые отраслевые рекомендации по вопросам организации учета затрат приняты лишь немногими министерствами и ведомствами (в частности, разработаны и приняты рекомендации по учету доходов и расходов на автомобильном транспорте).

В сложившейся ситуации Минфин РФ выразил обеспокоенность тем, что многие хозяйствующие субъекты, руководствуясь документами общего характера, не уделяют должного внимания вопросам исчисления себестоимости продукции. В связи с этим своим письмом «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)» от 29 апреля 2002 г. №16-00-13/03 финансовое ведомство страны разрешило в целях бухгалтерского учета использовать старые методические рекомендации.

Общепринятые правила бухгалтерского учета, определенные документами второго уровня, реализуются предприятием при разработке учетной политики. При этом учитываются размер, специфика, отраслевая принадлежность предприятия.

3-й уровень

Документы организаций, разрабатываемые ими при формировании учетной политики. Перечень документов, которые должны утверждаться приказом или распоряжением руководителя организации о принятой учетной политике, содержится в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ. К ним относятся:

- рабочий План счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями современности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Учетная политика предприятия – своеобразный фундамент производственного учета на предприятии, а производственный учет – важнейший элемент управленческого учета.

Таким образом, в российском законодательстве на сегодняшний день отсутствуют какие-либо преграды для развития управленческого учета. Назрели объективные предпосылки для его становления и развития на предприятиях с учетом ранее накопленного опыта и традиций.

В 2002 г. в соответствии с приказом министра экономического развития и торговли от 11 марта 2002 г. №63 создан Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития РФ. В том же 2002 г. были утверждены Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета (протокол заседания от 22 апреля 2002 г. №4).

Методические рекомендации разработаны с целью оказания помощи руководителям организаций независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности по проведению мероприятий, направленных на формирование полной, оперативной и достоверной информационной и аналитической базы принятия обоснованных управленческих решений, а также для осуществления оперативного контроля за эффективностью использования ресурсов организации, и носят рекомендательный характер.

Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета содержат следующие определения:

- под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой, производственной, маркетинговой и иной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения;
- построение системы управленческого учета в организации заключается в формировании набора formalизованных процедур, обеспечивающих менеджеров всех уровней информацией, полученной как из внутренних, так из внешних источников, для принятия своевременных и эффективных решений в рамках своей компетенции;
- управленческий учет охватывает систему управления деятельностью организации в целом, включая стратеги-

ческое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений и функциональных блоков, контроля и планирования хозяйственной деятельности и обеспечения оптимального использования материальных, финансовых и кадровых ресурсов.

В качестве базовых компонентов системы управленческого учета и анализа в целях Методических рекомендаций рассматриваются:

- учет и управление затратами;
- разработка показателей деятельности;
- стратегическое и оперативное планирование деятельности.

Кроме того, в Методических рекомендациях рассмотрены основы управленческой отчетности, приведены примерные формы. В приложение к рекомендациям вынесен глоссарий.

Если в РФ вопрос нормативного регулирования непосредственно управленческого учета до сих пор находится в стадии формирования, то в западных странах им занимаются давно и основательно.

В начале XX в. в США начал появляться управленческий учет как управление издержками. После кризиса в 1929-1932 гг. система управленческого учета в Америке начала приобретать несколько иной вид. Это было управление издержками, направленное на управление всей внутренней структурой предприятия.

В настоящее время в США действует одна из самых престижных профессиональных ассоциаций в области управленческого учета – Институт управленческого учета (ИУУ) США (Institute of management accounting, IMA). Им разработаны Положения по управленческому учету (Statements on management accounting, SMA), носящие рекомендательный характер.

К настоящему времени институтом разработано более 60 рекомендаций по управленческому учету, объединенных в пять категорий. Расскажем вкратце об этих документах (табл. 1).

Данные положения Института управленческого учета США разработаны ведущими специалистами по управленческому учету и могут существенно повысить эффективность управления бизнесом.

Разработанные Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития РФ Методические рекомендации по управленческому учету по сравнению с американскими Положениями носят более общий характер и не рассматривают конкретные проблемы управления предприятием.

Таким образом, оригинальные положения по управленческому учету должны представлять большой интерес для российских специалистов, занимающихся повышением эффективности управления бизнесом.

2. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

После первых публикаций по управленческому учету, появившихся в Советском Союзе в 1950-х гг., экономисты крупных советских предприятий стали на основе американского опыта строить системы внутреннего хозрасчета, которые назывались внутризаводским, внутрипроизводственным или внутрихозяйственным хозрасчетом т.п., и позволяли комплексно использовать планирование, нормирование, учет и анализ во внутреннем управлении производственными затратами, а также обоснованно стимулировать их экономию.

Таблица 1

ПОЛОЖЕНИЯ ПО УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ (SMA). КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

Категория 1: Цели / Category 1: Objectives.	
Серия положений, дающих общее представление о том, что такое управляемый учет и отчетность	
1A «Definition of management accounting» (1981)	1A «Определение управляемого учета» (1981)
Данное Положение определило основные принципы управляемого учета, его параметры и стало базой для разработки более поздних положений	
1B «Objectives of management accounting» (1982)	1B «Цели управляемого учета» (1982)
В контексте принципиальных целей документ определил правила ведения управляемого учета, ответственность за управляемую отчетность и процессы, связанные с работой экономистов (бухгалтеров), ответственных за ведение управляемого учета	
1C «Standards of ethical conduct for practitioners of management accounting and financial management» (1997)	1C «Стандарты этического поведения участников управляемого учета и финансового менеджмента» (1997)
Положение содержит стандарты поведения, которых, как ожидается, будут придерживаться экономисты (бухгалтеры) управляемого учета и финансовые менеджеры. Члены ИУУ США принимают данные стандарты поведения как свое профессиональное обязательство	
1D «The common body of knowledge of management accountants» (1986)	1D «Общая часть знаний об управляемом учете» (1986)
Положение определяет общие моменты такого сложного предмета, как управление и управляемый учет на профессиональном уровне, степень общей компетенции и компетентности специалистов управляемого учета	
1E «Education for careers in management accounting» (1987)	1E «Образование для карьеры в управляемом учете» (1987)
Документ содержит учебные планы и описания курсов, основанных на Положении 1D, дает детальные руководства для учебных заведений, в которых специалисты по управляемому учету повышают профессиоナルный уровень	
Категория 2: Терминология / Category 2: Terminology	
2A «Management accounting glossary» (1990)	2A «Толковый словарь управляемого учета» (1990)
Данное Положение содержит термины и определения, которые рассматриваются как наиболее уместные для использования специалистами по управляемому учету. Поскольку определения взяты из многочисленных авторитетных источников, имеются ссылки на источники информации	
Категория 3: Концепции / Category 3: Concepts	
Категория 4: Практика и Техника / Category 4: Practices and Techniques	
4A «Cost of capital» (1984)	4A «Стоимость капитала» (1984)
Практическое руководство для оценки и вычисления стоимости капитала. Положение дает несколько альтернативных способов расчета стоимости капитала, приводит факторы, которые следует учитывать при выборе наиболее уместного варианта в различных обстоятельствах	
4B «Allocation of service and administrative costs» (1985)	4B «Распределение сервисных и административных затрат» (1985)
Положение предназначено для помощи специалистам управляемого учета в части решения проблем, связанных с распределением административных и сервисных затрат. Выбор методики распределения имеет существенное значение для определения рентабельности сегмента, себестоимости единицы продукции, цены контракта и оценки активов	
4C «Definition and measurement of direct labor cost» (1985)	4C «Определение и измерение прямых трудовых затрат» (1985)
Как следует из практики, в том числе и судебной, прямые затраты на труд весьма многообразны и важны. Данное Положение дает концептуальное представление о том, что именно к ним следует относить и как можно измерить прямые трудовые затраты	
4D «Measuring entity performance» (1986)	4D «Измерение эффективности предприятия» (1986)
Этот документ позволяет решить важнейшую задачу управления – увеличение реальной стоимости компании. Положение определяет основные методики оценки эффективности бизнеса, которые можно получить в традиционной системе учета, ориентированной на историческую стоимость	
4E «Definition and measurement of direct material cost» (1986)	4E «Определение и измерение прямых затрат материалов» (1986)
Вслед за Положением 4C это Положение устанавливает порядок определения и измерения еще одного класса прямых затрат – затрат на материалы	
4F «Allocation of information systems costs» (1986)	4F «Распределение затрат на информационные системы» (1986)
Затраты на информационные системы оказывают существенное влияние как на доходность компании в целом, так и на доходность какого-либо сегмента, контракта, изделия. В данном Положении рассматриваются вопросы выбора методов распределения такого рода затрат	
4G «Accounting for indirect production costs» (1987)	4G «Учет распределения косвенных производственных затрат» (1987)
Косвенные производственные затраты распределяются на стоимость производимых продуктов и оказываемых услуг. От того, каким образом распределены эти затраты, будет зависеть окончательная производственная стоимость готовой продукции или выполненных работ. Цель Положения состоит в том, чтобы дать рекомендации по выбору наиболее объективного варианта такого распределения	
4H «Uses of the cost of capital» (1988)	4H «Использование стоимости капитала» (1988)
Положение помогает экономистам определиться с оптимальной структурой капитала и рассматривает различного рода обстоятельства, которые необходимо учитывать в вопросах принятия бизнес-решений в отношении структуры собственного и заемного капитала	
4I «Cost management for freight transportation» (1989)	4I «Управление стоимостью грузовых перевозок» (1989)
Рассматриваются вопросы управления стоимостью доставки и фрахта – ее идентификации, измерения и управления. В Положении уделено много внимания факторам, связанным с данными затратами, их гибкому планированию, а также методике бюджетирования с целью эффективного управления этой категорией расходов	
4J «Accounting for property, plant and equipment» (1989)	4J «Учет основных средств» (1989)
В Положении изложены текущие практические принципы учета капитализированных затрат на основные средства и их распределения по периодам	
4K «Cost management for warehousing» (1989)	4K «Управление затратами на хранение» (1989)
Положение содержит рекомендации по идентификации, измерению и оптимизации затрат на хранение, фокусируя проблему на финансовом измерении эффективности хранения. Нефинансовое измерение эффективности связывается только с оптимизацией управления деятельностью складских служб	
4L «Control of property, plant and equipment» (1990)	4L «Управление основными средствами» (1990)
Разъясняются способы управления основными средствами и контроля их использования. Первая часть посвящена проблемам планирования приобретения основных средств, вторая – непосредственно контролю их использования	
4M «Understanding financial instruments» (1990)	4M «Понимание финансовых инструментов» (1990)
Документ представляет базовую информацию о финансовых инструментах и методах их учета. Основной акцент сделан на экономическом анализе и оценке специфических инструментов. Имеется также общий глоссарий терминов и выражений	
4N «Management of working capital: cash resources» (1990)	4N «Управление рабочим (оборотным) капиталом: денежные ресурсы» (1990)

Документ рассматривает вопросы работы казначейства компании, дает рекомендации по улучшению сбора дебиторской задолженности, поступлениям и выплатам, формированию краткосрочных заимствований и инвестиций	
4O «The accounting classification of real estate occupancy costs» (1991)	4O «Учетная классификация затрат на недвижимость» (1991)
Положение охватывает круг проблем, связанных с оценкой затрат по недвижимому имуществу компаний	
4P «Cost management for logistics» (1992)	4P «Управление затратами на логистику» (1992)
В данном Положении даются рекомендации по идентификации, измерению и управлению затратами на логистику. Определены методы интегрированной логистики, управления цепочками поставок, применения процессно-ориентированного управления затратами (ABC -костинг) для логистических цепочек	
4Q «Use and control of financial instruments by multinational companies» (1992)	4Q «Использование и управление финансовыми инструментами мультинациональными компаниями» (1992)
Положение рассматривает вопросы управления финансовыми инструментами, приобретенными в качестве инвестиций или хеджирования рисков. Документ основывается на опыте ведущих транснациональных компаний	
4R «Managing quality improvements» (1993)	4R «Улучшение управления качеством» (1993)
Документ рассматривает практические вопросы внедрения тотального управления качеством. Положение предназначено для оказания помощи экономистам в достижении ключевых аспектов данной технологии управления	
4S «Internal accounting and classification of risk management costs» (1993)	4S «Внутренний учет и классификация затрат на риск-менеджмент» (1993)
Положение помогает идентифицировать, измерить затраты на риск-менеджмент, а также управлять ими. Разъясняются основные принципы, связанные с внутренним учетом и аудитом, соблюдение которых позволит обеспечить пользователей надежной информацией по управлению рисками	
4T «Implementing activity-based costing» (1993)	4T «Внедрение процессно-ориентированного управления затратами (ABC -костинг) (1993)
Процессно-ориентированное управление затратами – это концепция учета, которая позволяет исправить недостатки, свойственные сверхобобщенным системам учета затрат, основанным на исторической стоимости. Документ дает описание ABC -костинга, роли экономиста в процессно-ориентированном управлении затратами	
4U «Developing comprehensive performance indicators» (1995)	4U «Разработка общих индикаторов эффективности» (1995)
Положение определяет принципы построения системы индикаторов эффективности фирмы, ориентированных на удовлетворение потребностей клиентов, высокую конкурентоспособность, гибкую реакцию на изменения экономической среды на разных уровнях управления	
4V «Effective benchmarking» (1995)	4V «Эффективный бенчмаркинг» (1995)
Бенчмаркинг предполагает анализ и внедрение в практику работы компании технологий и методов работы лучших компаний-аналогов с целью получения конкурентных преимуществ. Это Положение описывает инструменты и методы эффективного бенчмаркинга, делая акцент на их практическом применении	
4W «Implementing corporate environmental strategies» (1995)	4W «Внедрение корпоративных стратегий в отношении окружающей среды» (1995)
Движение в защиту окружающей среды присуще не только отдельным персоналиям – защитникам окружающей среды. Правительства, корпорации и отдельные личности признают выгоды от экологического прогресса. Этот документ рассматривает вопросы осуществления корпоративных экологических программ	
4X «Value chain analysis for assessing competitive advantage» (1996)	4X «Анализ цепочки стоимости для оценки конкурентных преимуществ» (1996)
Конкурентоспособность означает для компании не только превосходство над конкурентами, но и преимущества фирмы в глазах клиентов и покупателей. Анализ цепочки создания стоимости является инструментом стратегического менеджмента, позволяющим оценить важность создаваемой стоимости с точки зрения клиента. Положение дает рекомендации по анализу цепочки создания стоимости с целью повышения конкурентоспособности фирмы	
4Y «Measuring the cost of capacity» (1996)	4Y «Измерение стоимости производственного потенциала» (1996)
Для получения конкурентных преимуществ на глобальном рынке организации необходимо максимально использовать производственный потенциал. Эффективное управление стоимостью потенциала – ключ к эффективному использованию ресурсов компании. Руководствуясь рекомендациями данного Положения, этот процесс можно облегчить	
4Z «Tools and techniques of environmental accounting for business decisions» (1996)	4Z «Инструменты и методы экологического учета для бизнес-решений» (1996)
Это Положение предполагает знание содержания положения 4W и наличие информации о корпоративной стратегии в отношении окружающей среды. Здесь рассматриваются различные методы и инструменты для принятия бизнес-решений в отношении стратегических подходов к решению проблем, связанных с окружающей средой	
4AA «Measuring and managing shareholder value creation» (1997)	4AA «Измерение и управление созданием стоимости для акционера» (1997)
Менеджеры находятся под постоянным прессингом инвесторов, ставящих во главу угла оценки эффективности бизнеса создание стоимости для акционеров. В этом отношении ориентация на показатели чистой прибыли или возврата на инвестиции воспринимается как устаревшие экономические модели управления. Этот документ акцентирует внимание на мерах, связанных с оценкой и управлением создания стоимости компании	
4BB «The accounting classification of workpoint costs» (1997)	4BB «Учетная классификация затрат на рабочее место» (1997)
В развитие Положения 4O данный документ позволяет произвести оценку изменений в окружении рабочей среды (т.е. информационные технологии, телекоммуникации, виртуальные офисы). В нем приводятся новые подходы к идентификации и оценке такого рода затрат	
4CC «Implementing activity-based management: avoiding the pitfalls» (1998)	4CC «Внедрение процессно-ориентированного управления (ABM -менеджмент): уход от ловушек» (1998)
Этот документ развивает тезисы Положения 4T. Обсуждаются вопросы ключевых различий между процессно-ориентированным управлением затратами (ABC -костинг) и процессно-ориентированным менеджментом, а также проблемы, возникающие в ходе внедрения ABM -менеджмента, и пути их разрешения	
4DD «Tools and techniques for implementing integrated performance management systems» (1998)	4DD «Инструменты и методы внедрения интегрированных систем управления эффективностью» (1998)
Этот документ является продолжением Положения 4U. Здесь описываются методы внедрения системы ключевых показателей эффективности, рассматриваются общие проблемы и пути их решения	
4EE «Tools and techniques for implementing ABC/ABM» (1998)	4EE «Инструменты и методы внедрения процессно-ориентированного управления ABC/ABM» (1998 г.)
Документ описывает получение выгод от внедрения технологий процессно-ориентированного управления (ABC -костинг и ABM -менеджмент) ABCM , делая акцент на планировании внедрения, оценке результатов, сборе и анализе всех данных, необходимых для процессно-ориентированного управления. Рассматриваются основные методы успешного внедрения ABCM	

4FF «Implementing target costing» (1999)	4FF «Внедрение управления целевыми затратами (таргет-костинг)» (1999)
Положение содержит краткое введение в проблему управления затратами по целям и описывает этапы внедрения этого процесса. Оно предназначено для экономистов, которые имеют непосредственное отношение к ключевым управленческим процессам в организации	
4GG «Tools and techniques for implementing target costing» (1998)	4GG «Техника и методы внедрения управления целевыми затратами (таргет-костинга)
В данном Положении убедительно доказано, что внедрение управления целевыми затратами позволяет лучше понять долгосрочные перспективы бизнеса в отношении товаров и услуг, предоставляемых клиентам	
4HH «Theory of constraints (TOC) management system fundamentals» (1999)	4HH «Основы системы управления «Теория ограничений» (ТОС)» (1999)
Документ описывает процесс разработки и внедрения системы менеджмента ТОС (теория ограничений Э. Голдратта), совместимой с другими управленческими стратегиями фирмы. Положение также содержит информацию о научно-исследовательской работе «Теория ограничений и ее значение для управленческого учета», спонсируемой Фондом прикладных исследований ИУУ США	
4II «Implementing integrated supply chain management for competitive advantage» (1999)	4II «Внедрение интегрированного управления цепочками поставок для повышения конкурентных преимуществ» (1999)
Документ дает краткий обзор стратегии управления поставками. В дополнение к принципам планирования и управления внедрением ISCM (ИУЦП) приводится руководство по внедрению системы управления эффективностью поставок, а также управлению стоимостью в цепочках поставок	
4JJ «Tools and techniques for implementing integrated supply chain management» (1999)	4JJ «Инструменты и методы внедрения интегрированного управления цепочками поставок» (1999)
Содержит описание специфических инструментов и методов внедрения ISCM (ИУЦП)	
4KK «Implementing lean production fundamentals» (2000)	4KK «Основы внедрения «бережливого» производства» (2000)
В Положении описаны основные принципы внедрения «бережливых» производственных систем, механизмы повышения их эффективности. Имеются практические примеры внедрения в автомобильной и электронной отраслях.	
4LL «Implementing capacity cost management systems» (2000)	4LL «Внедрение систем управления затратами на ресурсы» (2000)
Документ будет весьма полезен при внедрении систем управления потенциальными затратами. В нем содержатся рекомендации по оптимизации инвестиций в ресурсы или процессы, а также информация об исследовании «Тотальное управление ресурсами: Оптимизация на операционном, тактическом и стратегическом уровнях»	
4MM «Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance» (2000)	4MM «Разработка интегрированной системы управления затратами и организационной эффективности» (2000)
Документ содержит рекомендации по внедрению системы управления стоимостью, оптимизации инвестиций в информацию. Базируется на результатах многолетнего исследования	
4NN «Implementing process management for improving products and services» (2000)	4NN «Внедрение процессного управления для улучшения продукции и услуг» (2000)
Этот документ предназначен для помощи организациям, ориентированным на управление процессами. Содержит рекомендации в отношении возможностей по созданию стоимости, оптимальному использованию ресурсов и усилий, направленных на повышение эффективности	
4OO «Understanding and implementing internet e-commerce» (2000)	4OO «Понимание и внедрение электронной торговли через Интернет» (2000)
Содержит основную информацию для принятия решений о начале торговли через Интернет. Дает рекомендации по внедрению этой технологии ведения бизнеса, оценку уникальных вызовов, связанных с ним	
4PP «Implementing automated workflow management» (2000)	4PP «Внедрение автоматизированных систем документооборота и технологического процесса» (2000)
Документооборот – это поток информации и контроль за ней в процессе управления. Он включает и простые отчеты о понесенных расходах, и сложные системы управления ценными бумагами. Положение содержит рекомендации по внедрению автоматизированных систем документооборота, призванных ускорить обработку информации, улучшить коммуникации внутри фирмы, что в итоге позволяет повысить производительность компании в целом	
Категория 5: Управление учетной деятельностью / Category 5: Management of accounting activities	
5A «Evaluating controllership effectiveness» (1990)	5A «Оценка эффективности контролеров» (1990)
Положение предназначено для измерения и оценки работы контролеров. В нем определены их функции, ключевые обязанности, приведены рекомендации по процедурам самооценки, методам их проверки и информация для помощи в работе	
5B «Fundamentals of reporting information to managers» (1992)	5B «Основы отчетной информации для менеджеров» (1992)
Документ содержит множество полезных рекомендаций по формированию отчетности, советы по налаживанию информационного взаимодействия, о форматах отчетов, своевременности их предоставления	
«Managing cross-functional teams» (1994)f	5C «Управление кросс-функциональными командами» (1994)
Современные компании, бросающие вызовы времени, переходят от традиционных вертикальных схем управления к горизонтальному, так называемому кросс-функциональному методу менеджмента	
5D «Developing comprehensive competitive intelligence» (1996)	5D «Развитие всесторонней конкурентной разведки» (1996)
Это Положение направлено прежде всего на анализ конкурентов и подготовку на базе этого анализа всесторонних сведений, повышающих конкурентоспособность. Фирмы сегодня понимают, что не могут ускорить свой рост и увеличить доходность без всестороннего изучения каждого аспекта бизнеса конкурентов и предпринимаемых ими действий	
5E «Redesigning the finance function» (1997)	5E «Реинжиниринг финансовых функций» (1997)
Сегодняшние изменения в организациях направлены на уменьшение себестоимости основных бизнес-операций при улучшении качества, надежности и скорости работы систем, обеспечивающих информационное взаимодействие вне- и внутри компаний. Положение дает практические рекомендации и основные подходы для реформирования финансовых функций	
5F «Tools and techniques for redesigning the finance function» (1999)	5F «Инструменты и методы реинжиниринга функции финансов» (1999)
Это Положение является расширенной версией предыдущего Положения 5E, изданного в 1997 г. В нем содержатся рекомендации по применению определенных инструментов реализации реинжиниринга и контроля результатов, включая систему измерения эффективности процессов	
5G «Implementing shared service centers» (2000)	5G «Внедрение центров электронной обработки информации (SSC)» (2000)
Положение рассматривает проблемы внедрения информационных технологий управления SSC, включая разработку проекта, создание команды SSC и вопросы оптимизации процесса	

С.А. Стуков справедливо отмечает, что «задолго до того, как на эту тему появились публикации в зарубежной печати, в нашей стране были разработаны рациональные способы планирования, учета и распределения косвенных затрат, исходя из себестоимости одного станко-часа работы оборудования. При этом проводилось математическое изучение взаимосвязанности затрат, их динамики, пропорций между ними и связи затрат с объемом производства».

Главную роль во внутрихозяйственном расчете играл бухгалтерский учет, поскольку планирование и нормирование – дискретные разовые процессы, а внутрихозяйственный учет как элемент обратной связи в этой системе – непрерывен и постоянен. Появилась литература по внутрихозяйственному расчету, диссертационные исследования. Их многочисленность – свидетельство того, что во внутрихозяйственном расчете много индивидуальных особенностей, присущих отрасли, подотрасли или даже отдельному предприятию.

Система внутрихозяйственного управления невозможна без оперативного бухгалтерского учета. Даже при самом лучшем планировании и нормировании без хорошо налаженного учета внутренний хозрасчет не может существовать. Учет – решающее звено в системе внутреннего управления любой компанией.

Большинство специалистов в предмет управляемого учета включали задачи, связанные с планированием объема производимых партий готовой продукции, контролем и управлением запасами, формированием моделей учета затрат и доходов, а также осуществлением капиталовложений.

Для решения поставленных задач требовались количественные методы, в результате совокупность методик управляемого учета была значительно расширена до таких методов, как линейное программирование, имитационное моделирование (аналитическая, детерминированная, стохастическая модели), регрессионно-корреляционный, многоступенчатый (сегментный), системный анализ, изучение кривых экономического развития, моделирование размеров заказа.

Однако отрыв учета от управления порождает систему управляемого учета ради учета. Выдвижение учета на первое место позволяет наблюдать три недостатка:

- чрезмерное внимание к цифровой информации, независимо от ее реальной востребованности для управления;
- фетишизация постановки хозяйственных целей, выраженных формальными количественными показателями;
- требование от управляющих формирования и обоснования задач, которые необходимо контролировать при помощи учета. Такие задачи придумываются без достаточных оснований, не от хозяйственных операций, а от требований учетного процесса, которые зачастую не совпадают.

Пример отрыва учета от управления дает советский опыт калькулирования себестоимости в промышленности. Учет поставлял систематизированную информацию о калькуляции себестоимости, которая затем не анализировалась и никак не использовалась в управлении. То же самое можно сказать и об искусственно созданных показателях внутреннего хозяйственного расчета, которые редко использовались линейными менеджерами для совершенствования управления подразделениями.

Существовал и другой подход к управляемому учету, рассматривающий его социальные аспекты, особенно в контексте управляемого контроля, который в 1989 г. был определен Энтони и Рисом как процесс, посредством которого менеджеры влияют на

членов организации с целью обеспечения эффективного выполнения стратегии организации. Из этого определения следует, что управляемый контроль больше связан с менеджментом, чем с учетом.

Управляемый контроль стал центром для разработки психологических подходов к управляемому учету. Различие между ним и другими элементами управляемого учета очевидно. Так, учет издержек по центрам ответственности представляет собой соединительное звено между собственно управляемым учетом и управляемым контролем.

В то время как составление бюджета рассматривает проблематику планирования количественным способом, учет по центрам ответственности связан с вопросами вовлеченности менеджмента в данный процесс. Это относится к поведенческим аспектам в контексте составления бюджета.

Учет по центрам ответственности как поведенческий учет впервые был разработан в 1960-е гг. Первоначально присутствовала уверенность в том, что только организационная и мотивационная психология существенна, но через какое-то время обратились к более широкому диапазону социальной научной теории – к теории непредвиденных обстоятельств и к прикладной социологии.

В соответствии с этим подходом система управляемого учета рассматривается как комплексное решение задач по управлению доходами и расходами, денежными потоками, оборотными средствами и капитальными вложениями, т.е. финансовой деятельностью организации (рис. 1).

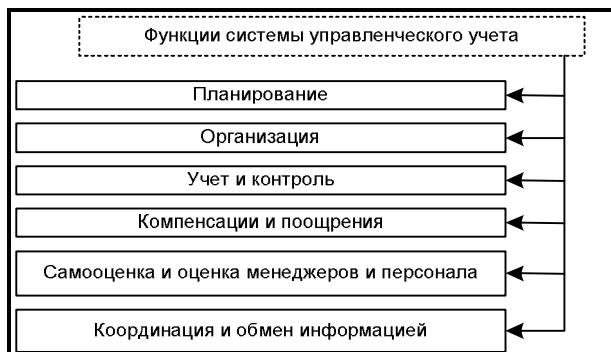


Рис. 1. Функции системы управляемого учета

Для анализа деления бухгалтерского учета на финансовый и управляемый необходимо рассмотреть их существенные характеристики. Так, система двойной записи на счетах, описанная Л. Пачоли, получившая впоследствии в России название «бухгалтерский учет», предназначалась для наблюдения за сохранением и приумножением индивидуального капитала, отражения расчетных операций и имущества индивидуального предпринимателя или нескольких предпринимателей, объединенных в простое товарищество. Бухгалтерский учет вели для внутреннего потребления, а оперативное управление осуществлялось путем личного надзора и наблюдения. Даже надобность в калькулировании не возникала.

С появлением и развитием мануфактурного производства, в особенности текстильного и кораблестроительного, получили развитие калькуляционные методы формирования информации. Британская энциклопедия сообщает, что время зарождения калькуляции неизвестно, а методы калькулирования в кораблестроении породили

позаказную, а в текстильном производстве – попроцессную калькуляцию, которые являются прямыми предшественниками всех современных методов калькулирования. Таковы истоки производственного учета затрат и калькулирования себестоимости. Производственный учет стал составной частью общего бухгалтерского учета.

Распространение акционерных обществ и фондовых рынков (бирж) в середине XIX в. явилось началом не только финансового капитала. Сам акционерный капитал отделился от его производственного применения. Собственники капитала стали инвесторами и поручили специалистам-менеджерам управлять применением этого капитала. Возникли отношения, требовавшие отчетности управляющих перед собственниками с целью подтвердить эффективность управления. При этом собственники стали акционерами, их акции свободно продавались и покупались. Сама собственность на капитал не только отделилась в виде акций от ее применения, но и изменила правила игры из-за перехода акций от одного владельца к другому. Необходимостью стала публичная бухгалтерская отчетность, достоверность которой подтверждается независимым специалистом-аудитором. Инвестор-акционер на основе анализа такой отчетности принимает решения о том, покупать, продаивать или держать акции определенной компании.

Финансовый учет для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности стал отдельным самостоятельным направлением бухгалтерского учета. Управляющие компанией через финансовую отчетность должны показать своим акционерам и потенциальным инвесторам, что вложение капитала в компанию надежно и выгодно, а их работа на данном посту заслуживает доверия.

В связи с этим возникла потребность в унификации правил составления финансовой отчетности. Очевидность этого была окончательно осознана после биржевого краха 1929 г. и последовавшего за ним мирового экономического кризиса. Появились общепризнанные правила финансового учета, так называемые ГААП, предшествовавшие современным международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В основе финансового учета лежит известный балансовый метод, применяемый путем регистрации хозяйственных фактов и событий при помощи двойной записи на счетах. По большому счету финансовый учет воплотил в себе традиционный бухгалтерский учет, освобожденный от формирования не свойственной ему информации для внутрихозяйственного управления (под которым принято подразумевать внутрихозяйственный расчет).

Необходимо отметить, что финансовый учет также используется для внутрихозяйственного управления не только в пределах той информации, которая формируется в нем в рамках требований МСФО или национальных стандартов учета и отчетности. Учет всегда и во всех формах поставляет информацию для управления, формирует в системе управления наряду с анализом контур обратной связи. Но финансовый учет ограничивается управлением только теми процессами, для учета которых он предназначен.

Управленческий учет возник в ответ на потребности крупного индустриального производства. Его истоки восходят к системе Ф.У. Тейлора, учету затрат по методу стандарт-кост, бюджетированию и системе гибких смет, методу директ-кост. Управленческий учет развивался по мере усложнения производственных процессов, исходя из жизненно важных потребностей внутреннего управле-

ния, и сложился в современную систему к концу 1940-х гг. Конечно, управленческий учет выходит за рамки собственно учета. Это комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет.

Управленческий учет исторически развивался исходя из объективных потребностей производства и управления. Его нельзя считать названием некоего квазиметода, оторванного от жизни и выдуманного для того, чтобы подорвать всю систему бухгалтерского учета, как утверждают некоторые специалисты.

Если обобщить высказывания современных авторов о содержании, целях и задачах управленческого учета, то их можно свести к следующим тезисам:

- прогнозирование, нормирование, планирование и учет производственных затрат, калькулирование себестоимости; прогнозирование, планирование и учет периодических расходов отчетного периода; планирование и учет фиксированных (долгосрочных) расходов на капитальные вложения и инвестиционную деятельность;
- контроль и анализ расходов по разным направлениям, сегментам, продуктам, подразделениям, отклонений от норм и смет расходов, динамики показателей и т.п.;
- планирование, учет и анализ доходов и результатов деятельности по направлениям, подразделениям, сегментам, центрам ответственности и т.п.;
- формирование внутренней количественной информации для использования в оперативном управлении хозяйственной деятельностью, контроле действий и стимулировании персонала;
- система управленческого учета создается для управления конкретной компанией и не может регулироваться обязательными для всех нормами и стандартами. Хорошо организованный управленческий учет, адекватно соответствующий условиям деятельности компании, обеспечивает не только контроль текущей работы, но и улучшение ее результатов в будущем.

Взаимосвязь управленческого и бухгалтерского учета достигается на основе преемственности и комплексного использования первичной информации, единства норм и нормативов, нормативно-справочной информации и т.д. Несмотря на это, в каждом из видов учета присутствуют свои особенности. Анализируя рассматриваемые системы учета, можно выделить минимум 12 отличий финансового учета от управленческого. Эти различия, сгруппированные по ряду признаков, помогают лучше понять сущность последнего.

1. Цель ведения учета

Целью финансового учета является составление и представление финансовой отчетности внешним пользователям. Финансовая отчетность позволяет обосновать акционерам, потенциальным инвесторам и кредиторам целесообразность вложения капитала в данный хозяйствующий субъект.

Цель управленческого учета – обеспечение менеджеров предприятия информацией, необходимой для принятия эффективных управленческих решений. При этом к управленческому учету предъявляются требования, отличные от требований финансового учета.

2. Обязательность ведения учета

Ведение финансового учета обязательно для всех предприятий. Обязанность вести бухгалтерский учет определена Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ. Правила и принципы финансового учета, составление отчетности предусмотрены нормативными актами, такими, как Положение о бухгалтер-

ском учете и отчетности в РФ, Инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета, определяются стандартами учета, построенными на общих международных принципах бухгалтерского учета.

Управленческий учет не является обязательным для применения. Его организация и методика не регламентируются законодательством. Решение о внедрении его в практику работы предприятия принимает руководство. При этом сбор и обработка информации считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных.

3. Пользователи информации

Финансовый учет призван удовлетворять потребности внешних пользователей, т.е. заинтересованных сторон, находящихся за пределами предприятия. К ним относятся: акционеры, кредиторы, инвесторы, представители органов государственной власти и др.

Управленческий учет направлен на удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей – руководства предприятия, при этом для каждого уровня управления объем и содержание информации различны.

4. Публичность информации

Финансовая отчетность является открытой и доступной для пользователей (публичной). Результаты финансового учета могут публиковаться в средствах массовой информации.

Данные управленческого учета не подлежат разглашению и представляют коммерческую тайну предприятия. Причем соблюдение закрытости информации касается не только внешних пользователей, но и работников самого предприятия, не имеющих прямого отношения к решению данной проблемы.

5. Измерители учетной информации

В финансовом учете используются главным образом стоимостные (денежные) измерители, они являются универсальными.

В управленческом учете наравне с денежными применяются натуральные показатели: количество часов, сырья и материалов, сумма выручки и т.д. Кроме того, при необходимости возможно использование относительных показателей.

6. Масштабы информации

Финансовый учет ведется в целом по предприятию, рассматривая его как единый хозяйственный комплекс. Затраты и результаты деятельности, расчеты, резервы и целевые поступления учитываются обобщенно по предприятию, не подразделяясь по видам деятельности, структурным подразделениям и т.п.

Управленческий учет помимо сводных показателей деятельности предполагает группировку информации по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений, по заказам и изделиям и т.д.

7. Привязка к времени

Вся информация, отражаемая в финансовом учете, относится к уже свершившимся фактам (ретроспективе) и не включает прогнозные показатели.

Управленческий учет в первую очередь ориентирован на будущее. Важнейшей его составной частью является планирование, которое на основе имеющейся информации обязательно включает расчет прогнозных вели-

чин. В то же время учитываются обстоятельства, которые могут измениться в течение планируемого периода. Если финансовый учет показывает, «как это было», то управленческий учет – «как это должно быть».

Данные управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности предприятия, малоэффективные или убыточные виды продукции и способы их реализации.

8. Степень точности информации

К информации, отражаемой в финансовом учете, предъявляется требование максимальной точности.

В управленческом учете возможны приблизительные оценки и ориентировочные показатели с целью более оперативного представления информации.

9. Сроки и периодичность представления информации

В финансовом учете отчетность представляется по итогам за месяц, квартал, год. Сроки представления устанавливаются законодательством.

В управленческом учете не существует строгих временных рамок подачи информации. Вместе с тем при необходимости информация может представляться с любой нужной частотой. Сроки представления информации в управленческом учете устанавливаются непосредственно управленческим аппаратом предприятия.

Для того чтобы управленческую информацию можно было эффективно использовать, она должна отвечать некоторым определенным критериям:

- краткость – информация должна быть четкой, не содержать ничего лишнего;
- точность – пользователь должен быть уверен, что информация не содержит ошибок или пропусков. Информация должна быть свободна от любых подтасовок;
- оперативность – информация должна быть готова к тому времени, когда она необходима;
- сопоставимость – информация должна быть сопоставимой по времени и по отделам (подразделениям);
- целесообразность – информация должна подходить для той цели, для которой она приготовлена;
- рентабельность – подготовка информации не должна стоить больше, чем выгоды от ее использования;
- нетенденциозность – информация должна быть приготовлена и представлена таким образом, чтобы она была непредвзятой;
- адресность – информация должна быть доведена до ответственного исполнителя; при этом следует соблюдать конфиденциальность.

Нередко руководители получают информацию, которая требует дополнительной обработки. Как следствие, решения, принимаемые на основе данной информации, оказываются неточными либо принимаются с опозданием и теряют свою актуальность. Информация может быть обработана до попадания к руководителю, при этом используются определенные формы ее предоставления. Точность и краткость получаемой информации позволяет принимать решения оперативно и, как следствие, увеличивает скорость рабочих процессов. При этом важным моментом является квалификация руководителя, поскольку система не может заменить личного опыта и суждения.

Спрос на информацию управленческого учета различен на каждом иерархическом уровне организации. На операционном уровне, где сырье или купленные детали и узлы преобразуются в готовую продукцию и где обслуживаются клиенты, информация нужна преимущественно для оперативного управления производством. На стратегическом уровне, где внимание уделяется будущему, требуется более глобальная и долгосрочная информация, позволяющая выявлять тенденции и предсказывать будущие изменения.

ственno для контроля за операциями и для их совершенствования. Эта информация подробная и часто повторяющаяся; измеряется чаще всего натуральными, а не финансовыми показателями, и по природе своей скорее производственно-техническая, чем экономическая.

По мере движения к более высоким уровням организации видно, что менеджеры среднего звена осуществляют мониторинг работ и принимают решения, касающиеся финансовых и материальных ресурсов, продукции, услуг и клиентов. Они могут получать информацию управленческого учета значительно реже, а сама информация будет более агрегирована и представлена в финансовых показателях. Менеджеры используют эту информацию как инструмент оперативной диагностики; она может предупредить их о существовании таких аспектов повседневной деятельности, которые отличаются от ожидаемых. Информация может использоваться также для совершенствования планирования и принятия более удачных решений.

Руководители, принадлежащие к высшим эшелонам организационного управления, получают итоговую информацию управленческого учета о хозяйственных операциях и событиях, происходивших на уровне отдельного сотрудника, клиента и подразделения. Они используют эту информацию для обоснования решений, имеющих долгосрочные последствия для организации (принятие стратегических решений).

10. Принципы учета

Финансовый учет базируется на таких принципах, как принцип двойной записи, обособленности предприятия, целостности, непрерывности деятельности и др.

Управленческий учет основывается на принципах целесообразности, сопоставимости данных, оперативности предоставления информации. Что касается принципа двойной записи, то он может как использоваться, так и не использоваться.

11. Ответственность за правильность ведения учета

Законодательством предусмотрена ответственность за нарушение методологии финансового учета. В случае выявления фактов искажения информации, представленной в финансовой отчетности, к предприятию могут быть предъявлены определенные санкции со стороны представителей органов государственной власти, акционеров, кредиторов и др.

Так как ведение управленческого учета не регламентировано законодательно, то ответственность за правильность его ведения также не предусмотрена. Другими словами, причиной привлечения к ответственности могут стать только сами управленческие решения, а не какие-либо данные учета.

12. Источники информации

Финансовый учет целиком и полностью строится на данных первичного бухгалтерского учета путем их обработки и обобщения.

Управленческий учет наравне с информацией о фактически произошедших операциях, зарегистрированной в первичных документах, использует массу дополнительных источников, как внутренних, так и внешних.

Указанные отличия бухгалтерского и управленческого учета не означают, что эти подсистемы существуют независимо друг от друга.

Для ведения управленческого учета большинство компаний используют данные, представленные в финансовой отчетности. Но следует учитывать плюсы и минусы такого подхода.

Основные недостатки:

- несвоевременное отражение в бухгалтерском учете необходимой информации (зачастую первичные документы поступают в организацию с опозданием);
- жесткая регламентация российского бухгалтерского учета не позволяет сформировать информацию во всех необходимых разрезах (подробности сделки, размер скидки определенному покупателю, процент коммерческого кредитования по каждому контрагенту);
- невозможность создания дополнительной аналитики к счетам бухгалтерского учета из-за несовершенства программного обеспечения.

Основные достоинства:

- не требуется создание дополнительной структуры на предприятии для ввода и обработки первичных документов для управленческих целей;
- использование единой информационной базы сводит к минимуму расхождения между системами финансового и управленческого учета;
- не требуются значительные инвестиции в комплексные информационные системы.

В рамках системы управленческого учета должны определяться задачи планирования и распределения ресурсов, а также доведения до сотрудников различных уровней стратегических планов предприятия. То есть он должен строиться таким образом, чтобы общие задачи, стоящие перед управленческой системой предприятия, распределялись между разными уровнями управления, где каждый менеджер несет свою долю ответственности за решение определенной части указанных задач; в то же время учетная система должна обеспечивать спряженность и взаимосвязь различных информационных потоков как основу для взаимодействия всех функций управления. Наличие четко выработанных планов и графиков решения задач по времени позволяет изменять ход дел и определять, когда случаются отклонения от планируемого хода работ.

С одной стороны, управленческий учет является логическим следствием развития науки управления, но, с другой стороны, управленческий учет – это прежде всего система учета, которая имеет много общего с бухгалтерским учетом и аудитом (если учитывать функцию контроля и анализа отклонений).

Зарубежный опыт организации управленческого учета свидетельствует о том, что он является внебалансовым учетом, его показатели не сводятся в единую балансовую систему. С этой точки зрения финансовый учет, используя балансовый метод обобщения данных, скорее является бухгалтерским учетом в его традиционном понимании. На практике в управленческом учете применяют простую и двойную системы учета в зависимости от организационных условий и традиций учета. Например, советский метод нормативного учета входил в систему бухгалтерского учета, но учет отклонений проводился оперативным путем вне системы бухгалтерского учета.

3. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Научная концепция управленческого учета представляет собой систему теоретических взглядов исследователей на содержание его предмета и метода, объектов, принципов и целей.

Содержание понятия «управленческий учет» в разных странах различное. Впервые его начали использовать авторы, пишущие на английском языке. В Германии этим термином до последнего времени не пользовались вообще, предпочитая называть соответствующий учебный курс и практическое дело «Исчисление (учет) затрат и результатов». Соответственно область планирования, учета, контроля и анализа издержек ограничивается в основном выручкой от продаж и затратами текущего года. В англоязычных странах (США, Англии, Канаде) управленческий учет рассматривают шире. В его сферу входят финансовые и производственные инвестиции, результаты их использования. Во Франции предпочитают иметь дело с понятием «маржинальный учет» и ограничивают его поиском и обоснованием управленческих решений на перспективу с использованием показателей маржинальной прибыли. В РФ же необходимо найти золотую середину с учетом традиций и опыта становления и развития бухгалтерского и управленческого учета в нашей стране. Рассмотрим разные подходы российских ученых к определению системы управленческого учета.

Часть исследователей сходится во мнении, что предметом управленческого учета является информационная поддержка управления предприятием. В учебнике по бухгалтерскому учету под редакцией П.С. Безруких предмет управленческого учета определен как «процесс обеспечения информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей». Исходя из данного определения, можно сделать вывод, что коллектив авторов сводит предмет управленческого учета только к созданию информационного пространства в целях производственного менеджмента предприятия.

М.З. Пизенгольц также делает акцент на целях производственного менеджмента. Так как он понимает под управленческим учетом «систему сбора, обработки и представления учетной информации для нужд управления, то, естественно, целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы в организации. Следовательно, основная задача управленческого учета – подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизация самого процесса управления».

В.П. Ивашкевич определяет управленческий учет как «область знаний и сферу деятельности, связанную с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйственного субъекта. Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии обоснованных решений».

Более широкий подход к определению предмета управленческого учета дается в учебнике по управленческому учету для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям М.А. Вахрушиной, где управленческий учет определен «как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».

Н.П. Кондрakov определяет управленческий учет как «установленную организацией систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью».

Подобного же мнения придерживается А.Д. Шеремет, дающий следующее определение предмету управленческого учета: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».

Из данных определений можно сделать вывод, что предметом управленческого учета является информационная поддержка всех без исключения проблем управления предпринимательской деятельностью, а не только процесса производства. Однако во всех этих научных суждениях имеет место один общий существенный недостаток: не указывается объект, на который должен быть направлен процесс принятия управленческих решений.

Так как управленческий учет является элементом англо-американской модели бухгалтерского учета, при анализе необходимо обратиться к первоисточнику, т.е. представителям данной школы. Необходимо отметить, что они также относят к числу приоритетов информационный процесс в управленческом учете.

По мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов».

Широко известный в РФ исследователь из Великобритании К. Друри к предмету управленческого учета относит «подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера».

Американские ученые Ч.Т. Хорнгрен и Дж.Фостер определяют предмет управленческого учета как «идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами».

По мнению их коллег Аткинсона Э.А., Банкера Р.Д., Ка-плана Р.С. и Янга М.С., управленческий учет – «это добавляющий ценность процесс непрерывного совершенствования планирования, проектирования, оценки и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который направляет действия менеджмента, мотивирует поведение, поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации».

Как видно из приведенных выше высказываний, зарубежные ученые также разделяют мнение о том, что предметом управленческого учета являются информационные процессы обеспечения принятия управленческих решений.

Для формирования научной концепции управленческого учета необходимо рассмотреть альтернативные подходы к определению предмета управленческого учета.

Ряд авторов рассматривает предмет управлеченческого учета как аккумулирование сведений о затратах и их дальнейшее использование в целях управления. Необходимо отметить, что подобные взгляды высказывались советскими учеными. Так, С.С. Сатубалдин характеризует предмет управлеченческого учета как «процесс калькулирования себестоимости по видам изделий и по центрам ответственности, составления смет и отчетности о затратах, подготовки информации для выбора оптимальных решений».

Н.Г. Чумаченко ориентирует управлеченческий учет на «составление предварительных смет, на оперативное выявление отклонений от смет, на систематический анализ издержек производства и вариантов управлеченческих решений на базе оценки их стоимости».

Позднее другой видный советский учетный С.С. Стуков определяет предмет управлеченческого учета уже как «активный инструмент оптимизации производства, позволяющий извлекать максимальную прибыль».

По мнению профессора Я.В. Соколова, предмет управлеченческого учета заключается в счетоводческой задаче по учету затрат и калькулированию себестоимости. В данном случае управлеченческий учет позиционируется как элемент бухгалтерского учета.

Еще одним подходом к определению управлеченческого учета является его синтез с несколькими областями знаний и их приложений, таких как планирование, нормирование, бюджетирование, организация и управление производством, управлеченческий анализ и оперативно-технический учет. Подобного подхода придерживаются Н.Д. Врублевский, Е.А. Мезиковский, В.Ф. Палий и В.В. Палий, С.А. Николаева.

С.А. Николаева наиболее полно рассматривает данный подход к предмету управлеченческого учета. В своих работах она высказывает следующее мнение: «Управлеченческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управлеченческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Таким образом «понятие управлеченческий учет» мы рассматриваем в широком смысле как систему управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели».

То есть авторы третьего направления придерживаются мнения, что предметом управлеченческого учета является непосредственно реализация функций управления, т.е. управлеченческий учет в определенной мере отождествляется с системой управления предприятия. В.Ф. Палий следующим образом обобщает научные суждения данного подхода: «Управлеченческий учет – это не только наблюдение и обобщение текущих данных, и даже не анализ и оценка полученной информации. Это прежде всего система внутреннего оперативного управления».

В табл. 2 систематизированы научные суждения исследователей по вопросу определения предмета управлеченческого учета.

Необходимо отметить, что все научные суждения взаимодополняют друг друга. Одни из них делают акцент на информационной функции управлеченческого учета, другие же позволяют очертить его предметную область и определить наиболее существенный, значимый объект

управлеченческого учета – затраты, производимые с целью получения положительного финансового результата. При этом необходимо обратить внимание на соотношение затраты – прибыль. Однако, по нашему мнению, наиболее полное определение предмету управлеченческого учета дают авторы третьего направления.

Таблица 2

СИСТЕМАТИЗИРОВАННЫЕ НАУЧНЫЕ СУЖДЕНИЯ ИССЛЕДОВАТЕЛЕЙ ПО ВОПРОСУ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРЕДМЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Предмет управлеченческого учета	Автор
Информационная поддержка принятия управлеченческих решений	П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондрakov, О.Е. Николаева, М.З. Пизенгольц, А.Д. Шеремет; Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, С. Янг
Учет затрат и калькулирование себестоимости	С.С. Сатубалдин, Я.В. Соколов, С.С. Стуков, Н.Г. Чумаченко
Реализация функций управления предприятием	Н.Д. Врублевский, Е.А. Мезиковский, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.В. Палий

Любая наука имеет не только свой предмет, но и метод. К сожалению, в специальной литературе уделено незначительное внимание определению метода управлеченческого учета.

Большинство исследователей, например, М.А. Вахрушина, Т.П. Карпова, Е.А. Бойко, под методом управлеченческого учета понимают совокупность различных приемов и способов, с помощью которых отражаются объекты управлеченческого учета в информационной системе предприятия.

При этом под объектами управлеченческого учета М.А. Вахрушина понимает доходы, расходы и результаты сегментов бизнеса (центров ответственности), а Т.П. Карпова – производственные ресурсы.

С.А. Николаева основными объектами управлеченческого учета считает расходы (затраты, издержки) и доходы предприятия, а также результаты как сопоставление доходов и расходов. Кроме того, она выделяет такие объекты учета, как центры ответственности и систему внутренней отчетности.

Ряд других авторов, например Е.А. Бойко, делят объекты управлеченческого учета на две группы (табл. 3):

- производственные ресурсы, которые обеспечивают целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;
- хозяйственные процессы и их результаты.

Таблица 3

ОБЪЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Производственные ресурсы	Хозяйственные процессы и их результаты
1. Основные фонды – средства труда, их состояние и использование	1. Снабженческо-заготовительная деятельность, а также маркетинговая деятельность, связанная со снабженческими процессами
2. Нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения, их использование и состояние	2. Производственная деятельность, а также процессы по совершенствованию выпускаемой продукции и разработке новой
3. Материальные ресурсы – предметы труда	3. Финансово-сбытовая деятельность 3.1. Создание организационной структуры предприятия

Методы управленческого учета весьма разнообразны, так как объединяют методы многих дисциплин: учета (оперативного, бухгалтерского, статистического), анализа, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, статистики, математики.

Совокупность методов управленческого учета представлена в табл. 4.

Таблица 4

МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Методы	Содержание
Методы бухгалтерского учета	Счета и двойная запись, инвентаризация, документация, балансовое обобщение, отчетность
Методы статистики	Индексный метод, группировка и обобщение, использование контрольных счетов
Методы экономического анализа	Факторный анализ, анализ финансового состояния предприятия
Математические методы	Корреляция, линейное программирование
Методы стратегического и оперативного планирования	Планирование, бюджетирование, нормирование, лимитирование

Принцип – это основное, исходное положение какой-либо теории или учения. Принципы управленческого учета позволяют определить его место в системе деятельности предприятия. Неукоснительное соблюдение этих принципов позволяет не только организовать ведение управленческого учета на предприятии, но и обеспечить развитие его метода, укрепить позиции в системе управления предприятием.

Исследуя принципы управленческого учета, необходимо принимать во внимание два обстоятельства:

- место, занимаемое управленческим учетом;
- цель, реализуемую системой управленческого учета.

Так, авторы, рассматривающие управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета, считают, что им объективно используется ряд важнейших бухгалтерских принципов: своевременности предоставления информации, ее сопоставимости. Кроме того, они выделяют собственные принципы управленческого учета, позволяющие ему решать комплекс взаимосвязанных задач:

- оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования деятельности центров ответственности;
- создания мотивационных механизмов, позволяющих гармонизовать интересы и цели центров ответственности с тактическими и стратегическими целями предприятия.

Например, М.А. Вахрушина выделяет следующие принципы управленческого учета:

- оперативность предоставления информации;
- конфиденциальность представляемой информации;
- полезность представляемой информации;
- гибкость системы управленческого учета;
- прогнозность системы управленческого учета;
- экономичность представляемой информации;
- принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей;
- принцип управления по отклонениям;
- принцип контролируемости показателей внутренней отчетности.

Т.е. названные автором принципы связаны с реализацией определяемой им цели управленческого учета: обеспечить информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных на максимизацию прибыли организации при условии сохранения ее капитала. По нашему мнению, данные принципы больше характеризуют информацию управленческого учета, чем его систему в целом.

Ряд авторов (В.Б. Ивашкевич, С.А. Николаева) вообще не уделяют внимания принципам управленческого учета в сво-

их исследованиях или рассматривают достаточно кратко. Например, Н. Адамов считает, что управленческий учет основывается на принципах целесообразности, сопоставимости данных, оперативности предоставления информации.

По нашему мнению, принципы управленческого учета не сводятся только к общебухгалтерским и собственным, так как система управленческого учета тесно связана с другими экономическими дисциплинами. Совокупность принципов управленческого учета представлена в табл. 5.

Таблица 5

ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Принципы	Содержание
Общенаучные	Принципы научной обоснованности, целесообразности, системности
Общеэкономические	Принцип непрерывной деятельности предприятия, периодичности формирования информации
Бухгалтерские	Принцип начисления, консерватизма, имущественной обособленности
Специфические	Принцип единых калькуляционных единиц, бюджетного (сметного) управления, подотчетности центров ответственности, управляемости хозяйственных рисков

Рассмотрим подробнее специфические принципы управленческого учета.

Принцип единых калькуляционных единиц в управленческом учете предполагает измерение в одинаковых единицах сопоставимых показателей хозяйственной деятельности организации.

Принцип бюджетного (сметного) управления предполагает отражение в бюджетах всей информации о количественных и стоимостных параметрах доходов и расходов организации в планируемом периоде. Соблюдение данного принципа служит экономическим барьером выполнению хозяйственных операций, не нашедших своего отражения в бюджетах. Принятие решения о совершении операции, не отраженной в бюджете, должно быть экономически обоснованным, а результаты операции должны быть отражены как отклонения от бюджетных показателей. Данный принцип способствует повышению эффективности внутреннего контроля, а также лежит в основе соблюдения бюджетной дисциплины.

Принцип подотчетности центров ответственности предполагает формирование информации о затратах и полученных доходах, обеспечивающей возможность оценить степень участия каждого центра ответственности предприятия в потреблении ресурсов и полученных результатах. Этот принцип позволяет ранжировать подразделения предприятия по критерию их полезности в получении экономических выгод с минимальным объемом затраченных ресурсов.

Принцип управляемости хозяйственных рисков предполагает формирование информационной базы принятия управленческих решений таким образом, чтобы хозяйственный риск в результате их выполнения был прогнозируемым и минимальным.

Совокупность методов и принципов представляет собой основу методологии решения задач управленческого учета. В отечественной литературе также представлены различные подходы к определению задач управленческого учета.

М.З. Пизенгольц свел задачи управленческого учета к формированию полной и сокращенной себестоимости, на основе которой исчисляется маржинальный доход. Т.е. привел многообразие процедур управленческого учета к двум задачам исчисления себестоимости, рассматривая только один элемент метода управленческого учета – калькулирование.

В.Б. Ивашкевич к основными задачам управленческого учета относит ориентацию на достижение заранее поставленной цели предпринимательства, необходимость обеспе-

чения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентацию на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретацию выявленных отклонений и их анализ.

С.А. Николаева перечисляет следующие задачи управленческого учета:

- формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;
- планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- формирование информационной базы для принятия решений;
- выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

По нашему мнению, привести все задачи, решаемые в системе управленческого учета, путем их простого перечисления невозможно. Задачи управленческого учета необходимо адаптировать к управленческой среде конкретного предприятия и его потребностям. В связи с этим задачи управленческого учета можно структурировать по следующим критериям:

- в разрезе хозяйственных процессов (снабжение, производство, сбыт продукции);
- по видам управления деятельностью предприятия (управление производственным циклом, коммерческими операциями и т.д.);
- по стадиям текущего управления хозяйственными процессами (стратегическое планирование, нормирование, учет затрат и калькулирование себестоимости);
- по срокам и периодичности решения (в соответствии с планом, в режиме реального времени);
- по уровню в организационной структуре предприятия (предприятие в целом, центр ответственности);
- по статусу центров ответственности (центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций);
- по видам управляемых объектов (носители затрат, виды деятельности и места возникновения затрат).

Решение поставленных задач возможно только в условиях рационально организованной и продуктивно используемой системы управленческого учета. Можно сформулировать основные требования к формированию и функционированию системы управленческого учета на предприятии:

- совместимость с организационной и функциональной структурой предприятия;
- гибкость и адаптация к новым условиям и задачам управления;
- доступность для понимания информации, получаемой средствами управленческого учета;
- исключение нерациональных и экономически неоправданных процедур обработки данных, сложных для применения методик;
- использование эффективных средств автоматизации;
- защищенность информации от несанкционированного доступа.

Управленческий учет на всех уровнях постепенно прерывает быть вопросом, которым занимаются специалисты, и становится задачей всех сотрудников. На большой части предприятий идет активная работа по упрощению методов и их применению только для краткосрочного

управления. Отдельные предприятия, стремясь поддерживать передовую практику, внедряют методы, которые способны поддерживать стратегические решения.

Литература

1. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет: Пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Вильямс, 2007.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. – 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007.
3. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник. – М.: ТК Вебби, Изд-во Проспект, 2007.
4. Николаева С.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2004.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДНА, 2004.
6. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2003.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Экономистъ, 2003.
8. Управленческий учет. Учеб. пособие / Под ред. Шеремета А.Д. – М.: ФБК-Пресс, 2002.
9. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 2000.
10. Друри К. Введение в управленческий производственный учет: Пер.с англ.; Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
11. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1998.
12. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М: Финансы и статистика, 1988.
13. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980.
14. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета // Экономический анализ. Теория и практика. – 2007. – №18.
15. Адамов Н., Адамова Г. Концепция, сущность и функции управленческого учета // Финансовая газета: Региональный выпуск. – 2007. – №17, 18.
16. Новикова И.Г. Основы управленческого учета. Определение управленческого учета // Консультант бухгалтера. – 2006. – №11.
17. Пинтус Д. Репозиционирование управленческого учета // Консультант. – 2005. – №3.
18. Аверчев И.В. Положения по управленческому учету IMA. Краткий обзор // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2005. – №6.
19. Валеевикова Н.В., Василевич И.П. Современные тенденции управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – №18.
20. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. – 2000. – №17.
21. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – №19.

Золотухина Анна Дмитриевна

Чая Владимир Тигранович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы рецензируемой работы не вызывает сомнения, а исследования свидетельствуют о том, что цель и задачи работы выполнены.

В работе рассмотрены организационно-правовые основы управленческого учета, история становления управленческого учета в Российской Федерации, формирование системы управленческого учета, а также концептуальные основы управленческого учета: его предмет, принципы, методы, задачи и цели.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Суйц В.П., д.э.н., профессор

2.4. THEORETICAL BASES OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING

V.T. Chaya, Doctor of Science (Economics), Professor of the Moscow State M.V. Lomonosov University, Academician of the Russian Academy of Natural Sciences;

A.D. Zolotukhina, the Lecturer of the Moscow Economic-Financial institute, Financial Director of JSC «Anlant»

The basic purpose of activity of any commercial organization is reception of profit. The operative, authentic and full information is necessary for this purpose, allowing to make administrative decisions adequate to a developed situation. The proved administrative decisions, both short-term, and strategic are accepted on the basis of data of the management accounting.

For today there is no unequivocal definition of a subject of the management accounting, its principles, the purposes, problems and methods. In this connection it is necessary to consider conceptual approaches to becoming the management accounting, its organizational-legal bases, and also foreign experience of formation of system of the management accounting.

Literature

1. E.A. Atkinson, Z.D. Bunker, R.S. Kaplan, M.S. Young. The administrative registration, 3 issuing.: transfer with английского – M: Издательский the house «Williams», 2007.
2. M.A. Vahrushina. The accounting administrative registration: the textbook for students of the high schools trained on economic specialities. – 6 issuing corrected - M.:Омега-Л, 2007.
3. N.P. Kondrakov. Accounting (financial, administrative) the registration: the textbook – M: Trading complex Velbi, Publishing house the Circular, 2007.
4. C.A. Nikolaev. The administrative registration: the Manual. – M: Institute of professional accountants of Russia: News agency «IPBR-BINFA», 2004.
5. T.P. Karpova. The administrative registration: the textbook for high schools. – M.: Uniti-Dana, 2004.
6. O.E. Nikolaeva, T.V. Shishkov. The administrative registration. – M: Publishing house URSS, 2003.
7. V.B. Ivashkevich. The accounting administrative registration: the Textbook for high schools. – M.: Economist, 2003.
8. The administrative registration. The manual. Under Shermeta A.D.'s edition – M: the FBK-PRESS, 2002.
9. C.T. Horngren, J. Foster. Book keeping: administrative aspect. – M: the Finance and statistics, 2000.
10. K. Druri. Introduction in administrative cost-centre accounting: transfer with english; under the editorship of S.A. Tabalinoj. – M: audit, Uniti, 1998.
11. Y.V. Sokolov. Bases of the theory of book keeping. – M: the Finance and statistics, 1998.
12. S.A. knock. System of cost-centre accounting and the control. – m: the Finance and statistics, 1988.
13. S.S. Satubaldin. The registration of costs of production in the industry of the USA. – M: the Finance, 1980;
14. V.T. Chaja, N.I. Chupahina. An analytical substantiation of formation and development of system of the administrative registration//«Economic analysis. The theory and practice». – 2007 – №18.
15. N. Adamov, G. Adamova. The concept, essence and functions of the administrative registration//«the Financial newspaper. Regional issue». – 2007 - №17, 18.
16. I.G. Novikova. Bases of the administrative registration. Definition of the administrative registration//«the Adviser of the accountant». – 2006 – №11.
17. D. Pintus. Репозиционирование the administrative registration // «Adviser». – 2005 – №3.
18. I.V. Averchev. Positions under administrative registration IMA. The short browse//»Financial and accounting consultations». – 2005 – №6.
19. N.V. Valebnikova, I.P. Vasilevich. Modern lines of the administrative registration // «Book keeping». – 2000 – №18.
20. V.F. Paly, V.V. Paly. The administrative registration – new perusal of intraeconomic account// «Book keeping». – 2000 – №17.
21. M.Z. Pizengolts. About a contents of the administrative registration // «Book keeping». – 2000 – №19.