



ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
УПРАВЛЕНИЕ ДИСТАНЦИОННОГО ОБУЧЕНИЯ И ПОВЫШЕНИЯ  
КВАЛИФИКАЦИИ

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

## **Методические указания** по дисциплине

# **«Функциональный учет»**

для обучающихся в магистратуре по  
направлению 38.04.01 «Экономика» про-  
филь «Бухгалтерский учет, анализ и  
аудит»

Автор  
Еременко В.А.

Ростов-на-Дону, 2017

## Аннотация

Методические указания и курс лекций по функциональному учету разработан для магистров в соответствии с требованиями ФГОС 3+ направления подготовки 38.04.01 «Экономика» по профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и Положением о магистратуре и магистерской подготовке ДГТУ. Программа рассматривает курс лекций по функциональному учету.

## Автор



к.э.н., доцент  
кафедры «БУиА»  
Еременко В.А.



## Оглавление

<b>1. Сущность функционального учета затрат.....</b>	<b>4</b>
<b>2. Взаимосвязь ABC и управленческого учета .....</b>	<b>6</b>
<b>3. Роль учета в управлении .....</b>	<b>8</b>
<b>4. Принципы учета для управления.....</b>	<b>13</b>
<b>5. Различия финансового и управленческого учета .....</b>	<b>15</b>
<b>6. Назначение управленческого учета .....</b>	<b>20</b>
<b>7. Учет и контроль .....</b>	<b>23</b>
<b>8. Требования к управленческому учету .....</b>	<b>25</b>
<b>9. Стратегический учет .....</b>	<b>28</b>
<b>10. Управленческий учет как система .....</b>	<b>30</b>
<b>11. Стратегический контроллинг .....</b>	<b>31</b>
<b>12. Оперативный учет и контроллинг .....</b>	<b>33</b>
<b>13. Учет и структура управления .....</b>	<b>35</b>
<b>14. Требования к информации для управленческого учета .....</b>	<b>38</b>
<b>15. Преимущества ABC-метода.....</b>	<b>42</b>

## 1. СУЩНОСТЬ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия (activity based costing, или ABC-метод) предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей.

При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы, такие, например, как логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, НИОКР, реклама и т.п.

В основе ABC-метода лежит понятие *действия* (activity), т.е. того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд и желаний потребителей. Эти действия требуют затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов бизнеса. Стоимость потребленных ресурсов включает расходы на оплату персонала, используемое сырье и материалы, работу машин и оборудования и другие факторы, обеспечивающие производственную деятельность и обслуживание внутренних и внешних потребителей и клиентов.

Сложные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятий можно представить в виде совокупности действий (операций) по выполнению функций снабжения, производства и сбыта, а также координирующую их сферу управления, работу которой также можно представить в виде совокупности определенных действий.

Каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система ABC определяет эти затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки предстоящих и имевших место затрат по местам формирования и центрам ответственности.

Однако те или иные действия совпадают с деятельностью функционального подразделения предприятия лишь в случаях, когда она однородна, если это подразделение выполняет только одну

функцию, например, снабжения или сбыта. Большинство подразделений осуществляют разнородные функции, требующие разных расходов. Кроме того, даже однородную функцию можно разделить на ряд последовательных этапов действий, отличающихся разным уровнем затрат.

ABC-метод позволяет это сделать системно. В результате менеджеры получают информацию вначале о стоимости действий (операций), а затем, при необходимости, о затратах на продукты, с производством и продажей которых эти действия связаны.

Особенно это важно для накладных расходов, непропорционально потребляемых разными изделиями, видами работ и услуг. С помощью метода ABC на изделия и другие объекты калькулирования можно прямо отнести часть накладных расходов, представив их как затраты действий цеховых и общезаводских служб, непосредственно связанных с теми или иными видами продукции.

Затраты действий являются своего рода «кирпичиками», из которых постепенно формируются расходы функций, мест затрат, центров ответственности, себестоимость полуфабрикатов и отдельных продуктов.

В отличие от традиционных методов исчисления себестоимости продукции метод ABC не учитывает затраты по периодам в разрезе отдельных наименований изделий и услуг, а, наоборот, относит на них только те издержки, которые связаны с набором действий по производству и сбыту конкретных видов продукции. Конечно, и в этом случае часть накладных расходов должна распределиться, но это будет меньшая часть, и базу их распределения можно выбрать более обоснованную.

## 2. ВЗАИМОСВЯЗЬ АВС И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В общем виде взаимосвязь группировок затрат, используемых в традиционных формах управленческого и бухгалтерского учета, с группировками в АВС-методе можно представить в виде следующей схемы (рис. 1).

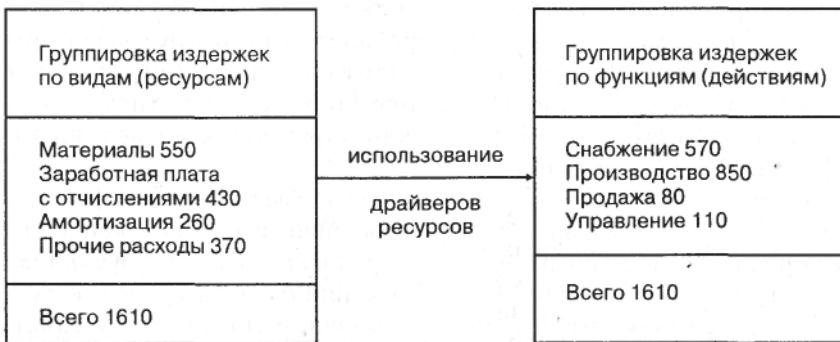


Рис 1. Взаимосвязь учета затрат по видам издержек и функциям деятельности.

Это лишь общая принципиальная схема взаимосвязи учета затрат по видам расхода ресурсов и функциям производственно-хозяйственной деятельности. На практике группировку издержек производства и сбыта в обеих классификациях осуществляют со значительно большей степенью детализации. В числе видов издержек могут предусматривать расшифровку материальных затрат, расходов на оплату труда, стоимость аренды, транспортных услуг и т.п.

В еще большей степени детализируют функции производственно-сбытовой деятельности и их издержки. Здесь детализация может быть доведена до рабочих операций освоения производства, изготовления продукции, работ по эксплуатации оборудования, совершенствования конструкции и технологии изделий, включать обучение персонала, управление отдельными подразделениями и т.д.

Нельзя во всех случаях ожидать равенства итогов группировки затрат для измерения расходов, связанных с изготовлением и сбытом продукции, с итогами затрат по функциям. В первом случае – это исчисление себестоимости выпущенной продукции, а

## Функциональный учет

во втором – расчет стоимости работы соответствующих внутренних подразделений. Не весь объем такой работы связан с изготовлением продукции в данном периоде времени. Часть его вообще не относится к производству и продажам. Кроме того, часть расходов по видам может быть включена в стоимость производственных запасов.

На затраты функционального действия расход ресурсов относится с помощью так называемых драйверов.

### 3. РОЛЬ УЧЕТА В УПРАВЛЕНИИ

Основу рыночной экономики государства составляют хозяйственные организации (предприятия, фирмы, компании) разных форм собственности, использующие экономические ресурсы для осуществления коммерческой деятельности. Она представляет собой сложный комбинационный процесс по производству и реализации товаров и услуг, в котором участвуют труд, земля и капитал. Каждый из перечисленных компонентов может быть представлен как затраты, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности. Все основные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятия: снабжение, производство, сбыт и координирующая их функция управления – непосредственно связаны с расходованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Эти расходы могут считаться оправданными, если в результате их осуществления получены доходы, превышающие произведенные затраты. По существу, управление предприятием – это комбинирование различных производственных и непроизводственных факторов, действий и возможностей предпринимательской деятельности, конечной целью которой является получение прибыли, т.е. превышение доходов над расходами.

Управление невозможно без *информации* или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. В таком понимании экономическая информация выступает как основа процессов подготовки, принятия и реализации управленческих решений.

Процесс управления реализуется в виде некоторой последовательности решений, эффективность которых можно проверить лишь на основе получения информации о промежуточных и конечных результатах, достоверно и своевременно отражающих состояние и поведение управляемых параметров.

Все стадии и этапы процесса управления связаны с переработкой информации. Без информации невозможно определить цели управления, оценить ситуацию, сформулировать проблему, принять решение и проконтролировать его выполнение.

Экономическая информация для управления хозяйственными организациями формируется в системах планирования, учета и анализа производственно-финансовой деятельности. В условиях компьютерной обработки данных происходит интеграция функций этих систем. Формирование информации возлагается на финансовый и производственный (управленческий) учет, которые



выполняют функции не только измерения и фиксации фактических величин наличия, движения и использования ресурсов, но и их планирования. Экономический анализ в равной степени должен быть присущ всем видам учета, в том числе финансовому и управленческому.

В общем виде систему обеспечения предприятия экономической информацией можно представить в виде следующей схемы (рис. 2):



Рис. 2. Взаимосвязь финансового и управленческого учета с экономическим анализом

Финансовый учет призван обеспечить отчетной информацией главным образом внешних пользователей: акционеров и других собственников, кредиторов, инвесторов предприятия, его персонал, поставщиков и покупателей, налоговые и статистические органы государства, общественные и профсоюзные организации.

*Управленческий учет* – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений.

Управленческий учет в основном использует те же принципы, что и финансовый, и является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции.

Вряд ли подлежит сомнению утверждение о том, что бухгалтерский учет изначально предназначался для управления предпринимательской деятельностью. Первоначально сам купец, хозяин мастерской или другой коммерсант, а затем нанятые или профессиональные бухгалтеры, делая записи о приобретениях и тратах, движимом и недвижимом имуществе, долгах кредиторам и задолженности дебиторов, делали их для себя, для собственных нужд управления бизнесом предприятия. Учет им нужен был, чтобы не забыть, чтобы, если дойдет до судебного разбирательства, в точности воспроизвести обстоятельства

спорной сделки или долга. Отсюда мемориальный характер многих регистров и форм бухгалтерского учета (*memorium* – *лат.* – память), юридическая трактовка его развития. Даже когда учет стал включать подсчет затрат и калькуляцию себестоимости, делалось это для владельцев и управляющих предприятия в целях обеспечения экономичности его деятельности, ориентации в ценообразовании, оценки выгодности производства и продаж тех или иных товаров, т.е. для управления бизнесом.

Постепенно по мере того как экономические отношения стали все более развитыми и разнообразными, с появлением хозяйственных организаций коллективной собственности, предприятий на паях, а затем акционерных обществ бухгалтерский учет стал приобретать общественное значение. Понадобилось единство в его методике, необходимость в ее законодательном регулировании, введение единой отчетности и правил ее составления. К тому же постоянно укрепляющее свою власть государство сразу оценило роль бухгалтерского учета в налогообложении, в расчетах с бюджетом и стало активно вмешиваться в установление его правил и контроль за их соблюдением, прежде всего из фискальных соображений. Бухгалтерский учет, сохраняя принципиальные возможности участия в управлении предприятием, постепенно превратился в учет для сторонних потребителей его данных: акционеров, пайщиков, государства и третьих лиц (кредитных, инвестиционных организаций, поставщиков, покупателей и т.п.).

Произошедшее в середине XX в. выделение управленческого учета из системы бухгалтерии связано с развитием техники и технологии производства, науки и практики менеджмента, появлением новых инструментов рынка, усилением конкуренции. Увеличилось количество вариантов решения экономических проблем и ситуаций, они усложнились. Возросла и цена ошибки из-за неправильно принятого решения по управлению предприятием. К этому времени были определены теоретические основы и принципы, методология управленческого учета в виде систем стандарт-коста и директ-коста, получила развитие теория принятия управленческих решений и наука, изучающая поведение людей.

В современном понимании управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. Частично эти функции выполняют производственный и бухгалтерский учет. Информация, формируемая в системах бухгалтерского, производственного и управленческого учета, призвана уменьшить степень неопределенности, свойственной

Функциональный учет

рыночным условиям хозяйствования. В общем виде соотношение бухгалтерского, производственного и управленческого учета можно представить в виде следующей схемы (рис. 3):

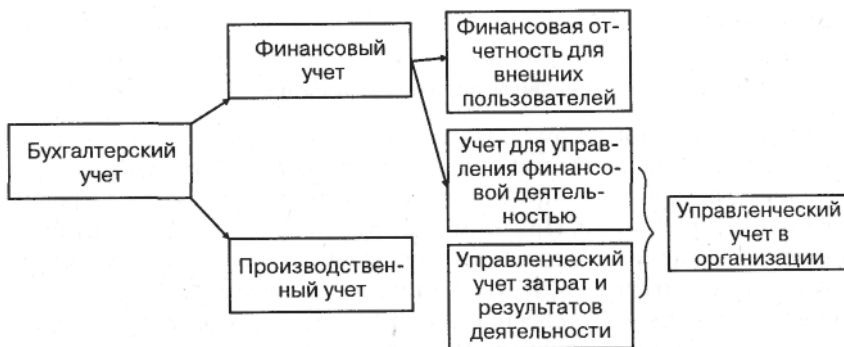


Рис. 3. Взаимосвязь бухгалтерского, производственного и управленческого учета

Из приведенной схемы видно, что управленческий учет состоит как бы из двух компонентов: *производственного учета*, предназначенного для внутреннего (внутризаводского, как говорили раньше) управления производством и сбытом продукции, и той части *финансового учета*, которая служит для управления финансовой деятельностью непосредственно в организации. Это не означает, что при организации управленческого учета, создании его системы нужно обязательно объединить обе эти функции. Они могут существовать и обособленно: производственная бухгалтерия ведет учет затрат и результатов производства и сбыта, а финансовая – кроме ведения бухгалтерского учета, составления баланса и других форм отчетности, участвует в управлении финансовыми операциями и потоками платежных средств и соответствующей деятельностью. В небольших организациях функции управленческой и финансовой бухгалтерии следует объединить в единой службе.

Практика осуществления управленческого учета показала, что при любых формах его организации обязательно выделение в самостоятельный раздел или вид учетной работы измерение затрат и результатов основных видов деятельности предприятия. В промышленности это расходы на изготовление или добычу продукции, выполнение работ, оказание услуг и их реализацию и соответ-

## Функциональный учет

ственно объем и стоимость производства и продаж, в строительстве – расходы на строительство, монтаж оборудования и ввод в эксплуатацию объектов, их сметная договорная стоимость, в торговле – издержки обращения, объем товарооборота и валовой прибыли.

Именно соотношение затрат и результатов деятельности свидетельствует об эффективности управления, служит основанием для принятия управленческих решений, для оценки целесообразности их осуществления.

## 4. ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ

Основным принципом управленческого учета является его ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, решение задач внутрифирменного менеджмента различного уровня прав и ответственности. При этом информация должна опережать принимаемые решения. Философия управленческого учета исходит из того, что затраты и результаты деятельности следует с большей или меньшей степенью достоверности определить до их осуществления и получения. Из их различных вариантов выбирается оптимальный, именно он включается в план и бюджет, выполнение которых контролируется методами учета фактических величин. На основе выявленных отклонений от плана, нормативов, сметных ассигнований бюджета принимаются меры, чтобы затраты и результаты были обеспечены на уровне заданных величин, или корректируется сам план.

Данные управленческого учета нужны в первую очередь тем, кто распоряжается тратой ресурсов или сам осуществляет эти траты. Поэтому одним из принципов учета для управления является ориентация на группировку затрат и результатов деятельности по внутризаводским, внутрифирменным подразделениям предприятия. Руководители низовых подразделений, зная затраты и результаты своей деятельности, могут осуществлять ее с минимальными расходами, а следовательно, с максимальной эффективностью. В результате повышается ответственность за экономичность производственно-хозяйственной деятельности.

Владея информацией управленческого учета, руководители высшего уровня могут осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, т.е. отслеживать протекающие процессы в режиме реального времени, оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения недостатков, ведущих к удорожанию себестоимости и снижению рентабельности производства и продаж. На основе мониторинга делаются выводы о сильных и слабых сторонах деятельности организации, динамике их изменения, о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешних условий, в которых работает предприятие.

Есть области, где затраты осуществляются только по решению вышестоящего уровня управления организацией (совета директоров, собрания акционеров и т.п.). Это главным образом решения, связанные с производственными и финансовыми

инвестициями, освоением новых производств и рынков сбыта, приобретением или продажей предприятий или их составных частей. Такого рода затраты и результаты определяются в системе финансового учета, однако принятию решения об инвестициях или о продаже недвижимости должен предшествовать обстоятельный расчет с использованием методов управленческого учета.

Для управленческого учета важно не только исчисление абсолютного значения показателей, но, прежде всего, отклонений от заданных параметров исполнения, ориентация на выявление факторов, влияющих на отклонения. Их выявление лежит в основе управления по отклонениям, при котором корректирующее воздействие на управляемый объект осуществляется на основе информации об отклонениях от заранее заданных параметров состояния или поведения объекта. Этот принцип отличается:

а) экономичностью: нет необходимости иметь полную информацию об объекте управления, достаточно знать отклонения и реагировать только на их величину;

б) оперативностью: управляющее воздействие, коррекция совершается, как правило, в момент возникновения отклонений;

в) конкретностью и целенаправленностью управления: корректирующее воздействие осуществляется с точным знанием причин, места и характера возникших отношений.

Эффективность управленческих решений существенно повышается.

## 5. РАЗЛИЧИЯ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Наиболее существенные различия между финансовым и управленческим учетом сводятся к следующему.

1. Финансовый учет предназначен для составления бухгалтерской отчетности установленной формы и содержания, в основном ориентированной на внешних пользователей: акционеров и других собственников имущества, государственные органы власти и управления, кредиторов и инвесторов. Цель этого учета и соответствующей отчетности – информирование собственников предприятия, государства и третьих лиц о наличии имущества и обязательств организации, ее финансовом состоянии и результатах деятельности, расчет налогооблагаемых показателей и налоговых платежей, управление дебиторской и кредиторской задолженностью, расчеты с клиентами и персоналом. Цель управленческого учета – обеспечение менеджеров организации информацией, необходимой для контроля экономичности производственно-хозяйственной деятельности, решения внутренних задач управления фирмой, поиска и обоснования управленческих решений.

2. Финансовый учет обязателен для предприятия, управленческий учет – нет. Обязанность вести финансовый учет с использованием счетов бухгалтерского учета определена федеральным законом Российской Федерации, действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ. Вопрос о том, вести на предприятии управленческий учет или нет, решает сама организация. Сбор и обработка информации для управления считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных.

3. Финансовый учет охватывает все хозяйственные операции, всю деятельность предприятия, его имущество, обязательства и расчеты. Но это учет факта, прогнозные, ожидаемые величины бухгалтерский учет не включает. Управленческий учет – это главным образом исчисление затрат и результатов; выявление отклонений от оптимального использования хозяйственных средств. Обе разновидности учета для управления включают расчетные, ожидаемые, прогнозные, плановые величины.

4. Финансовый учет должен осуществляться в соответствии с нормативными документами Правительства РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. За нарушение методологии финансового учета предусмотрена

ответственность по закону. Методика и организация управленческого учета государственными органами и законодательством не регламентируются. Управленческий учет ведут по правилам, установленным самой организацией, учитывающим специфику ее деятельности, особенности решения тех или иных управленческих задач. Ограничений по выбору систем управленческого учета не существует. Его методологической основой является теория принятия решений.

5. Пользователями информации финансового учета и отчетности являются в основном собственники, кредиторы, инвесторы, налоговые органы, внебюджетные фонды, органы государственной власти, т.е. внешние потребители. Персонально их состав неизвестен предприятию, и всем представляются одни и те же данные, содержащиеся в финансовой отчетности. Информация управленческого учета предназначена для руководителей предприятия (менеджеров) разного уровня полномочий и ответственности. Естественно, каждому из них необходим индивидуальный перечень учетных данных для управления, соответствующий их правам и обязанностям.

6. Финансовый учет ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Управленческий учет может придерживаться этого принципа полностью или частично, а может и не придерживаться. Измерение и оценка доходов, издержек, активов без использования системы специальных счетов управленческой бухгалтерии ведется статистическими методами накопления, выборки, сравнения и т.п. Если управленческий учет использует систему счетов, они должны отличаться от счетов финансового учета по форме и существу, но быть взаимосвязаны с ними в методологическом отношении.

7. Финансовый учет ведется в целом по предприятию, рассматривает его как единый хозяйственный комплекс. Затраты и результаты деятельности, расчеты с поставщиками и покупателями, налоги и другие обязательные платежи, резервы и целевые поступления учитывают в обобщенных по организации суммах, без разбивки по видам деятельности, структурным подразделениям и т.п. Управленческий учет ведется по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений, и лишь для высшего руководства его данные обобщаются в целом по предприятию.

8. Различны не только содержание, но и периодичность, и сроки представления отчетности. В финансовом учете отчетность может быть составлена по итогу за месяц, квартал, год, время ее



представления – спустя несколько дней, недель, месяцев. В управленческом учете периодичность представления соответствующих данных ежедневная, недельная, месячная, часть отчетных данных формируется по мере потребности в них или к определенному, заранее установленному сроку. Распространенным требованием к данным учета для управления является их оперативность, формирование информации по принципу «чем быстрее, тем лучше».

9. Информация финансового учета характеризует результат свершившихся фактов и хозяйственных операций за минувший период времени, отражает их по принципу «как это было». Данные управленческого учета ориентируются на решение «как это должно быть» и контроль исполнения принятого решения. Учет фактических величин для управленческого учета тоже важен, но в основном как база для принятия решений и анализа их эффективности. Поскольку управленческий учет не отменяет финансовый, он пользуется его информацией о фактических затратах и результатах деятельности, изменениях в стоимости активов и источниках их формирования, долговых обязательствах и т.п.

10. Разной может быть точность финансового и управленческого учета, исчисления их показателей. Данные финансового учета должны быть довольно точными, иначе внешние пользователи отнесутся с недоверием к содержанию бухгалтерской отчетности. В управленческом учете допустимы приблизительные оценки, вероятностные расчеты, ориентировочные показатели. Здесь точность может не играть решающей роли, а первостепенное значение приобретает быстрота получения информации для управления, ее многовариантность, т.е. соответствие целям управления.

11. Финансовый и управленческий учет могут различать состав используемых показателей, единицы их измерения. Основой бухгалтерского учета является стоимостное, денежное измерение, финансовая отчетность составляется только в стоимостном выражении. На счетах бухгалтерского учета нельзя учесть то, что невозможно оценить в рублях или другой валюте. В управленческом учете широко применяют как денежные, так и натуральные единицы измерения. Весьма распространена оценка затрат труда и трудоемкости производства в рабочем времени (часах, человеко-часах, нормо-часах). В ряде случаев они объективнее оценивают эффективность затрат и результатов, чем стоимостные показатели. В управленческом учете широко используют относительные показатели, сравнительно редко применяе-

мые в бухгалтерском учете, и неизвестные ему стоимостные показатели добавленной стоимости, маржинальных затрат и прибыли, предельных издержек и др.

12. Различна степень открытости информации бухгалтерского и управленческого учета. Финансовая отчетность большинства предприятий (за исключением режимных) открыта для ознакомления. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязывает акционерные общества открытого типа и организации, создаваемые за счет частных, общественных и государственных средств и взносов, публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Существует принцип публичности финансовой отчетности, согласно которому ее данные должны быть опубликованы в газетах, журналах и других доступных изданиях, представлены в специальных буклетах, брошюрах и переданы территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Информация управленческого учета закрыта для сторонних физических и юридических лиц, налоговой службы и других государственных органов. Даже внутри предприятия она является объектом коммерческой тайны. Степень конфиденциальности информации для управления различна и во многом зависит от уровня руководства, которому она представляется: на уровне младших менеджеров (мастеров, начальников служб и т.п.) она, по существу, открыта, на уровне членов совета директоров, управляющего фирмой, его заместителей и начальников отделов – практически закрыта.

В последнее время налоговым законодательством Российской Федерации введен новый вид учета – налоговый. Его отличие от управленческого учета очевидно из сопоставления названий: налоговый учет предназначен для исчисления налогов и контроля своевременности их уплаты, управленческий учет служит целям внутрихозяйственного управления, весьма далеким от налогообложения. Вместе с тем многие решения по управлению предприятием, в особенности на вышестоящем уровне, должны приниматься с учетом налоговых последствий, и в этом отношении управленческий и налоговый учет имеют определенную связь и взаимообусловленность.

В конечном счете управленческий учет в отличие от бухгалтерского не предполагает фактического учета величины имущества, затрат и доходов, состояния расчетов и обязательств и условий, влияющих на производственно-хозяйственную и финансовую

деятельность организации. Его цель – дать информацию для принятия решений по управлению экономикой предприятия и проверить эффективность выполнения принятых решений.

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 России, видимо, нужно попытаться найти золотую середину с учетом традиций и опыта становления и развития бухгалтерского и управленческого учета в нашей стране.

## 6. НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Управленческий учет является составной частью системы управления предприятием. Он призван обеспечить формирование информации, необходимой для:

- контроля экономичности текущей деятельности организации в целом и в разрезе ее отдельных подразделений, видов деятельности, секторов рынка;
- планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности в целом и отдельных хозяйственных операций, оптимизации использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации;
- измерения и оценки эффективности хозяйствования в целом и в разрезе подразделений организации, выявления степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг, секторов и сегментов рынка;
- корректировки управляющих воздействий на ход производства и реализации продукции, товаров и услуг, уменьшения субъективности в процессе принятия решений на всех уровнях управления.

Исходя из этого *основными задачами* организации управленческого учета являются ориентация на достижение заранее определенной цели предпринимательства, необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализ. Кроме того, необходимо соблюдать общие принципы формирования информации для управления: принцип опережения данных для принятия управленческого решения и принцип ответственности за его последствия. Правильная оценка предстоящих расходов и доходов гораздо важнее, чем констатация упущенных возможностей. В то же время, если нет ответственности за результаты хозяйствования на всех уровнях управления, вести управленческий учет не имеет смысла.

Назначение управленческого учета и сфера его применения весьма существенно различаются в начальный период его обособления от бухгалтерского учета и в последующем. Вначале управленческий учет рассматривался как стоимостный, оперативно-технический, производственный, его рамки в лучшем случае ограничивались дополнительными регистрами аналитического учета.

Затем особое внимание стало уделяться оперативности учета затрат и результатов деятельности предприятий. В СССР появились варианты ежедневного учета себестоимости продукции и оперативного выявления финансовых результатов деятельности. Основанные на традиционных бухгалтерских методах формирования информации, они потерпели фиаско из-за больших условностей и погрешностей, но главным образом вследствие неостребованности этой информации системой централизованного управления экономикой предприятия.

На Западе уже в 30-е гг. в состав обязанностей производственной (управленческой) бухгалтерии включались:

- а) учет расходов по местам их возникновения;
- б) выявление отклонений фактических расходов от стандартных или сметных;
- в) оценка остатков незавершенного производства;
- г) определение себестоимости отдельных видов продукции и результатов от их реализации.

Со временем круг задач управленческого учета заметно расширился. В настоящее время кроме вышеперечисленных назначений в странах с развитой рыночной экономикой выделяют следующие *задачи* учета для управления:

- регистрация затрат и представление отчетов, в том числе классификация, обобщение, предоставление и истолкование данных о затратах для заинтересованных пользователей;
- определение и оценка величины затрат по конкретным продуктам, услугам или местам формирования издержек, центрам ответственности;
- управление стоимостью и анализ затрат, т.е. представление данных о затратах в виде информации, пригодной для управленческого планирования и контроля, для использования ее управленческим персоналом при принятии решений.

Из указанных функций производственного учета первые две функции традиционны и для нашего производственного учета, а последняя является новшеством.

Управление стоимостью и анализ затрат имеют дело с рассчитанными на будущее, или запланированными, затратами, равно как и с прошлыми затратами. Они включают бюджетирование расходов основной деятельности, их контроль и управление стоимостью для принятия решений.

Современный управленческий учет включает *функции* прогнозирования, нормирования, планирования, оперативного учета и контроля. Прогнозирование основных показателей деятельности

предприятия конкретизирует его цели для данного периода времени и способствует их достижению. Оно базируется на пространственно-временном изучении состояния рынка, его структуры и факторов, влияющих на потребности в конкретных изделиях и услугах, изучении тенденций их развития, анализе финансовых возможностей покупателей. Основой является прогноз продаж как необходимый элемент планирования производства и реализации товаров.

План представляет собой количественное выражение целей хозяйствующего субъекта на определенный период времени и разработку путей их достижения. Управленческий учет, с одной стороны, обеспечивает планирование необходимой для расчетов информации, а с другой – использует показатели плана как основу для сравнения и контроля его выполнения.

Обычно в управленческом учете используют два основных направления сравнения: с прошлым периодом и с внутренним бюджетом затрат и результатов деятельности.

Важную роль в управленческом учете выполняет нормирование. Оно способствует своевременному выявлению и предупреждению нерационального расходования средств, определяет предельные значения затрат и результатов, упрощает технику исчисления и анализа себестоимости продукции. Управленческий учет помогает оценить степень технической и экономической обоснованности норм и нормативов, выявляет заниженные, устаревшие нормы, способствует их своевременному пересмотру.

Оперативный учет для управления является частью его общей системы. Он отражает фактические величины и показатели наличия, движения и использования ресурсов предприятия за смену, день, неделю и другие периоды в пределах отчетного бухгалтерского времени (месяц, квартал, год). Кроме того, он отличается от бухгалтерского учета ориентацией на информационные потребности руководителей предприятия и его подразделений и фиксацией главным образом отклонений, а не абсолютных значений наличия, прихода и расхода. Оперативный учет используют для ежедневного контроля и управления хозяйственными процессами, соблюдения технических и экономических параметров производства и сбыта продукции, а также других видов деятельности.

## 7. УЧЕТ И КОНТРОЛЬ

Контроль в управленческом учете существенно отличается от контрольной функции бухгалтерии. В бухгалтерском учете контролируется законность совершаемых операций, правильность оформления первичных документов и сделок и лишь при хорошей постановке учета предотвращается возможность удорожаний и переплат в момент осуществления затрат. В управленческом учете контроль в первую очередь нацелен на перспективу. Существует контроль правильности выбора цели затрат и результатов деятельности, контроль внешних и внутренних ограничений, мешающих предприятию достичь поставленных целей, бюджетный контроль составления и исполнения сметы доходов и расходов. Текущий контроль в учете для управления включает мониторинг внешней и внутренней среды для определения ее возможного влияния на производственно-хозяйственную деятельность организации.

Лишь последующий контроль в управленческом учете несколько схож с бухгалтерским. Он осуществляется путем выявления или расчета отклонений фактических значений от плановых и анализа причин этих отклонений.

Анализ фактических показателей деятельности предприятия направлен на оценку прошлого, определение сильных и слабых сторон этой деятельности. Анализ текущих показателей, в первую очередь затрат и результатов, помогает определить, что происходит в организации в настоящее время, какова динамика ее развития. Анализ будущего предназначен для оценки возможностей предприятия достичь поставленных целей, рисков, с которыми это связано, поиска путей их преодоления или снижения последствий.

Понятие «управленческий учет» многие специалисты связывают прежде всего с оперативным представлением информации. Она должна обрабатываться в том темпе, который необходим для управления, т.е. в большинстве своем день в день или по крайней мере на следующий день. Современные реалии требуют перехода от периодического учета к учету в режиме реального времени, а затем к учету, ориентированному на будущее. По данным нашего отечественного бухгалтерского учета многое уже нельзя сделать, кроме как принять и обобщить факты, в лучшем случае на основе их анализа не допустить развития негативных тенденций и развивать позитивные.

Однако оперативность не является прерогативой исключительно управленческого учета. Задача представления объективной информации в нужное место, в нужное время и в удобной форме присуща не только управленческому учету. О различиях в оперативности можно говорить только по отношению к отчетности, но не по отношению к процессу сбора информации, т.е. к учету. Оперативным должен быть процесс сбора и обработки информации и для финансового учета, например, учет кассовых операций не может быть неоперативным. То, что процесс закрытия счетов в существующей практике бухгалтерского учета растянут на длительный период, обусловлено в первую очередь преобладанием ручной обработки документов и распространенной у нас практикой внесения исправлений задним числом.

Оперативность не всегда должна быть присуща и управленческому учету. Когда речь идет о принятии стратегических решений, например о расширении рынков сбыта по зонам страны или мира, по категориям населения, об освоении новых технологических процессов, ресурсов, или решений, связанных с привлечением новых капитальных вложений, проникновением на рынки новой продукции, логично предположить, что важнее основательность подготовки соответствующей информации для выбора и обоснования решений, чем ее оперативность.



## 8. ТРЕБОВАНИЯ К УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ

Информация, формируемая системой управленческого учета, должна отвечать следующим требованиям:

- достоверность;
- полнота;
- релевантность;
- целостность;
- понятность;
- своевременность;
- регулярность.

Аналогичные требования предъявляются к информации финансового учета. Однако их содержание и значимость могут быть различными.

Для финансового учета достоверной считается отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. В управленческом учете важнее объективность данных, их соответствие действительности. Понятие *достоверности* в учете для управления ближе к определению, используемому в аудите, где под достоверностью понимается возможность для компетентного пользователя делать на основе данных учета и отчетности правильные выводы.

*Полнота* управленческого учета означает достаточность информации для управления предприятием и его подразделениями, возможность обеспечить эту достаточность. Наиболее полными являются сложные системы управленческого учета, включающие использование счетов и двойной записи, обеспечивающие контроль не только за затратами и результатами текущей деятельности, но и за производственными запасами, инвестициями, эффективностью функционального управления бизнесом.

Главное требование к информации, формируемой в системе управленческого учета, – ее *релевантность*, т.е. существенность, приемлемость для вырабатываемых решений. Все остальные требования выполняют подчиненную роль. Нерелевантная, несущественная для данного решения информация, даже если она абсолютно достоверна, не может помочь в принятии правильного решения, в то время как достоверные на 90% данные могут быть основой для правильных выводов.

Релевантными с позиций принятия управленческого решения являются данные и сведения, учитывающие условия, в которых

принимается решение, его целевые критерии, имеющие набор возможных альтернатив и характеризующие последствия реализации каждой из них.

Одним из требований общепринятых стандартов и положений управленческого учета является его *целостность* и *понятность* для пользователей. Это означает, что управленческий учет должен быть системным даже в тех случаях, когда он ведется без использования первичной документации, счетов и двойной записи. *Системность* в этом случае означает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях сопоставимости ее данных с показателями бухгалтерского учета и отчетности.

Понятность данных и результатов управленческого учета важна потому, что его потребителями являются не только бухгалтеры и экономисты, но в основном администрация предприятия и линейные работники управления (инженеры, техники, мастера), т.е. лица, не имеющие специальной экономической подготовки. Понятность для них информации управленческого учета обеспечивается за счет отражения в учетных регистрах результатов анализа полученных показателей, представления данных в виде аналитических таблиц, графиков, динамических рядов и т.п. Понятности способствует и ориентация управленческого учета на отклонения от норм и нормативов.

*Своевременность* управленческого учета означает его возможность обеспечить менеджеров необходимой информацией к сроку принятия решений. В условиях автоматизированных систем обработки экономической информации это не является серьезной проблемой, но при использовании мощных современных компьютеров имеется опасность перегруженности данных при одновременной их нехватке к моменту принятия управленческого решения. Часто управляющие не знают, что нужно делать с этой информацией.

Специалисты по управленческому учету должны не только обеспечить менеджмент необходимыми данными к заданному сроку, но и помочь в их использовании для управления. Делается это обычно на основе регламентных графиков. Одновременно необходимо позаботиться о том, чтобы текущая отчетность для руководителей подразделений была представлена так, чтобы в ней можно было разобраться без особых усилий. Важно также, чтобы внутренняя отчетность *была регулярной*, т.е. повторяемой во времени. Данные хорошо организованного управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в

деятельности организации, малоэффективные или убыточные виды продукции и услуг, места и способы их реализации. Они используются для определения наиболее выгодного для данных условий ассортимента продукции и работ, цен и тарифов их продажи, пределов скидок при разных условиях сбыта и платежа, для оценки эффективности дополнительных затрат и рациональности капитальных вложений. Только по данным управленческого учета можно выбрать оптимальный вариант решения задач типа: «производить самим или покупать», «в каком количестве выгодно купить и продать», «на каком оборудовании следует разместить заказ», «в каких случаях ремонт оборудования лучше покупки новых машин» и т.д.

В текущей деятельности предприятия информация управленческого учета используется для управления по отклонениям. Это относится не только к величине затрат на производство, но и к отклонениям в нормах запаса, в ценах, в сроках платежа, исполнении обязательств, исковой давности и т.п. На основе информации об отклонениях принимаются меры по ликвидации причин, удорожающих фактические издержки, вызывающих потери прибыли и имущества.

## 9. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ

Стратегические долгосрочные решения определяют перспективу организации, ее будущее. Для них нужна информация о возможностях предприятия и его экономической среде (рынках, конкурентах, товарах в долгосрочной перспективе). Они включают вопросы о выпуске новых товаров для сбыта на существующих рынках, выпуске новых товаров для новых рынков, создании новых товаров для существующих и вновь создаваемых рынков. Некоторые говорят в этом случае о необходимости *стратегического учета*. Однако, по существу, здесь речь идет о еще одной особенности управленческого учета, ориентированного не только на ближайшее, но и сравнительно отдаленное будущее.

По характеру применения управленческий учет универсален. Его можно внедрять на всех предприятиях и в организациях, имеющих затраты и зависящие от них финансовые результаты деятельности, т.е. практически во всех отраслях народного хозяйства. Используют данные управленческого учета в первую очередь те, кто управляет. Бухгалтерия, в том числе управленческая, выполняет в основном сервисную функцию поставщика необходимой информации и ее интерпретатора. Этические стандарты поведения бухгалтера – специалиста по управленческому учету не позволяют ему вмешиваться в процесс принятия решения или навязывать собственное мнение менеджеру. Но работник учета, в первую очередь главный бухгалтер, не должен стоять в стороне, если речь идет о финансовых аспектах деятельности, оттоках и притоках денежных средств и обязательствах организации. Эта сфера управленческого учета целиком в его ведении и компетенции. Квалифицированный совет, предостережение, профессиональное мнение по спорным вопросам и ситуациям, связанным с риском, всегда будут кстати, даже если окончательное решение принимает первое лицо, т.е. руководитель организации.

Изучение опыта организации управленческого учета на западных фирмах свидетельствует о том, что здесь нет одинакового подхода к тому, кто должен заниматься учетом для управления: бухгалтерия или специально созданная для этого служба. В крупных компаниях управленческий учет и анализ по глобальным параметрам обычно осуществляет специальное административное подразделение. Часто ее называют службой контроллинга. На небольших фирмах сбор и обработку данных управленческого учета ведет бухгалтерия, усиленная специалистами по

финансовому менеджменту. В средних по величине и объему товарооборота организациях возможны оба варианта. Там, где служба контроллинга обособляется, она может подчиняться либо главному бухгалтеру, либо коммерческому директору. В любом случае вопрос о том, нужен управленческий учет современному предприятию или не нужен, у большинства зарубежных фирм решен положительно. Да, нужен, поскольку без квалифицированного управления на основе специально подготовленной информации в условиях конкурентной борьбы не выжить.

## 10. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК СИСТЕМА

Любая система представляет собой множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которые образуют определенную целостность единства. В системе бухгалтерского учета такими элементами являются хозяйственные средства, источники их образования и поступления, хозяйственные процессы и их результаты, т.е. объекты финансового учета. К системообразующим признакам здесь относят возможность оценки деятельности организации в едином стоимостном измерителе, соответствие модели учетных задач кругообороту хозяйственных средств, использование единого, взаимосвязанного плана счетов бухгалтерского учета, ретроспективность и юридическую полноту его данных.

Элементами системы управленческого учета также служат его объекты и взаимосвязь между ними. В основном они те же самые, что и в бухгалтерском учете, но рассматриваются не с позиций констатации и анализа факта наличия и движения средств, источников их формирования, изменений под влиянием хозяйственных операций, а с позиций использования потребления ресурсов, соотношения затрат и полученных результатов. Кроме традиционных для финансового учета показателей объектами управленческого учета служат дополнительные показатели добавленной и дисконтированной стоимости, маржинальной прибыли, притока и оттока денежных средств, сумм и ставок покрытия и производных от них величин.

По целевому назначению системы управленческого учета можно подразделить на *стратегический учет* для высшего руководства предприятий, компаний, фирм и *текущий учет* для внутреннего менеджмента. В обоих случаях управленческий учет предназначен для того, чтобы научить менеджеров оценивать свои возможности и эффективно контролировать ресурсы, потребляемые при использовании этих возможностей.

Стратегический учет нацелен на перспективу. Ни одна хозяйственная организация не может рассчитывать на постоянный и все возрастающий в течение многих лет успех своей деятельности. Более того, если она не развивается, рано или поздно ее ожидает финансовый крах. Информация стратегического учета и использование его данных должны обеспечить принятие решений, предотвращающих это.

## 11. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ КОНТРОЛЛИНГ

Цель стратегического управления и соответственно учета – обеспечение эффективного функционирования, выживаемости предприятия на сравнительно длительную перспективу. Основным ориентиром и принципом менеджмента здесь является не максимизация прибыли, а, в первую очередь, успешное элиминирование влияния рискованных ситуаций, забота о будущем организации.

Основной путь стратегического управления (контроллинга) – разработка мер и мероприятий для успешной работы предприятия в долговременной перспективе путем развития его производственного потенциала. В качестве затрат здесь рассматривают капитальные вложения (инвестиции), а результатом считается не только прогнозная величина прибыли, но и развитие, диверсификация производства, влияние его на окружающую среду, рынок товаров труда и капитала.

Стратегический учет и контроллинг органически вписываются в систему управленческого учета, во-первых, потому что предназначены для управления компанией, а во-вторых, поскольку используют единые с текущим, нестратегическим учетом для управления приемы и методы, ориентированные на приростные затраты и результаты, маржинальный доход, учет по сегментам деятельности и т.п. Вместе с тем здесь более широко используются экономико-математические модели, методы прогнозирования, дисконтирования и т.п.

Стратегический учет и контроллинг предназначены для высшего уровня управления и определения перспективы развития организации. Они предполагают:

- а) интеграцию прогнозных, плановых и учетно-аналитических функций;
- б) оценку результатов текущей и будущей деятельности, финансового состояния и производственного потенциала предприятия;
- в) разработку нескольких вариантов стратегии развития предприятия и выбор наиболее оптимального из них;
- г) учет факторов времени, капитала, доходности и риска.

На уровне стратегического руководства предприятием они включают управление развитием бизнеса, инвестициями, портфелем заказов и конкурентоспособностью.

Необходимость стратегического учета обусловлена усложнением управленческих проблем, необходимостью их комплексного решения.

Особенностями стратегического контролинга являются:

- исчисление и анализ затрат и результатов деятельности предприятия в долгосрочной перспективе;
- ориентация на систему развитого директ-костинга;
- группировка затрат и результатов по сегментам деятельности предприятия;
- нахождение стратегических, узких мест исходя из анализа сумм и ставок покрытия по сегментам деятельности и факторам производства за ряд предшествующих лет;
- прогнозирование показателей прибыли, рентабельности, отдачи на капитал, исчисление затрат на производство принципиально новых изделий, реализацию инвестиционных проектов, охрану окружающей среды;
- анализ влияния развития предприятия на рынок товаров, труда и капитала, экологическое состояние регионов.

На эффективность стратегических мероприятий воздействует ряд факторов:

- а) размер и структура инвестируемого капитала (соотношение собственного и заемного капитала, проценты за пользование кредитом, процентные ставки на капитал, условия кредитования и т.п.);
- б) период инвестирования и время окупаемости инвестиций;
- в) структура текущих затрат и капиталовложений;
- г) объемы производства и продаж, цены реализации;
- д) риски различного рода, уровень конкурентности.



## 12. ОПЕРАТИВНЫЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЛИНГ

Назначение *оперативного управленческого учета* – обеспечить максимально эффективное достижение цели краткосрочного периода (года), т.е. в большинстве случаев получение максимальной прибыли. Оптимальный вариант должен выбираться путем сопоставления прогнозов поступления денежных средств, прироста чистых денежных поступлений, анализа соотношения доходов и расходов, выручки и затрат хозяйствующего субъекта.

Выбранные альтернативные курсы являются основой для составления сметы (бюджета) затрат и результатов. В сметах отражают поступления и оттоки денежных средств, доходы от продаж и связанные с производством и сбытом затраты.

Управленческая функция, или реакция менеджмента на данные управленческого учета, состоит в комплексе мер по реализации поставленной цели, оценке результатов деятельности различных подразделений предприятия, выработке корректирующих воздействий при отклонении от норм и нормативов затрат, объема производства и продаж.

Оперативный учет обеспечивает выявление узких мест в деятельности предприятия, в его производственных и сбытовых возможностях, формирует информацию для управления ассортиментом продукции и товаров, затратами и результатами производственно-сбытовой деятельности, помогает в определении цен предложения и участия на рынке, обеспечивает другую информацию для принятия оперативных управленческих решений.

В основе оперативного управленческого учета – исчисление издержек производства и сбыта как совокупности переменных, зависящих от объема деятельности расходов и затрат на организацию и управление предприятием, являющихся преимущественно постоянными, зависящими от продолжительности отчетного периода. Это так называемая система учета сокращенной себестоимости или переменных затрат (директ-кост, вариабль-кост, учет предельных расходов).

Оперативный учет для управления частично выполняет функции внутреннего контроля экономичности работы предприятия и его подразделений, рентабельности производства и сбыта отдельных изделий, товаров и услуг.

Составной частью этого вида учета является *оперативная диагностика* финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Она отслеживает и анализирует финансовое состояние организаций, уровень их безубыточности, оценивает риски и вырабатывает рекомендации по управлению рисками.

Системы исчисления затрат и финансовых результатов на предприятии в краткосрочной перспективе поставляют цифровой материал для *оперативного планирования и управления*, в частности:

- при составлении производственных программ и программ реализации результатов производственного процесса;
- при калькулировании высших и низших ценовых границ;
- при планировании заготовления и приобретения сырья и материальных ресурсов и принятии решений о выборе между собственным производством и закупками на стороне.

Кроме того, системы исчисления затрат и финансовых результатов на предприятии в краткосрочной перспективе могут использоваться для целей управления совокупными результатами деятельности. В процессе планирования результирующих показателей определяются целевые величины для их достижения в ходе производственного процесса. При сравнении плановых показателей с фактическими проводится анализ отклонений, который поставляет исчерпывающую информацию о возможных мероприятиях по улучшению ситуации. Таким образом, контрольные меры на оперативном уровне направлены в первую очередь на корректировку уже начавших свое развитие негативных процессов.

Традиционно считается, что на базе оперативного управленческого учета предприятие проводит регулирующие мероприятия лишь в отношении различных групп затрат, т.е. старается их минимизировать. Однако не следует забывать и о том, что добиться улучшения финансовых показателей можно и путем влияния на величину выручки от реализации произведенной продукции. Управленческий учет достигает этого путем участия в регулировании цен продаж, исчислении величины Предельной плановой выручки, в выявлении отклонений от запланированного объема реализации по видам товаров, секторам рынка, группам покупателей и клиентов.

### 13. УЧЕТ И СТРУКТУРА УПРАВЛЕНИЯ

Реализация функций управленческого учета и контроля осуществляется на основе использования управляющими всех уровней специально подготовленной информации. Обычно система управленческого учета функционирует в рамках существующих организационных структур предприятия: линейно-функциональной, дивизиональной или матричной.

В рамках *линейно-функциональной структуры* управления главные подразделения предприятия осуществляют основную деятельность по выпуску товарной продукции и услуг, а специализированные функциональные службы, например, отдел маркетинга, экономический отдел, служба НИОКР, отдел кадров, бухгалтерия, выполняют функции, обеспечивающие нормальную или обусловленную действующим законодательством работу, без которой невозможно функционирование всей организации.

При линейно-функциональной структуре управления управленческий учет и контроль организуется по вертикали, когда вышестоящий управляющий контролирует деятельность нижестоящего менеджера. Такая система управления существует на большинстве наших предприятий. Она характеризуется высокой степенью централизации контроля всех сторон деятельности организации и во многом унаследована от командной системы управления. Ее достоинство состоит в сравнительной обзримости результатов управленческой деятельности, в коллективной ответственности за упущения, в подотчетности нижестоящих звеньев управления вышестоящим.

В системе управленческого учета в этом случае требуется формирование информации не только о затратах и результатах собственной деятельности менеджера, но и структур и подразделений, находящихся в его подчинении. Недостаток линейно-функционального управления – в необходимости согласования важнейших решений с более высоким руководством, в сковывании инициативы управляющих низшего звена, в отсутствии их желания брать риск на себя.

В условиях *дивизиональной (штатной) структуры* менеджер внутризаводского подразделения (центра затрат, прибыли, инвестиций) осуществляет контроль текущей деятельности своего дивизиона на основе данных о величине выручки, затрат, полученной прибыли. Центральные службы управления организацией контролируют лишь конечные или независимые от данного подразделения показатели прибыли, эффективности инвестиций и

других целевых источников финансирования. Централизованным остается контроль за осуществлением единой учетной и налоговой политики в рамках компаний, а также за финансовыми вложениями и выполнением стратегических решений по перспективному развитию организации.

Управленческий учет в рамках дивизиональной структуры замыкается в основном на внутрифирменных подразделениях и подготовке специализированной информации для стратегического менеджмента. Достоинством такой системы управления является ее существенно большая демократичность и ответственность за принимаемые решения.

При *матричной системе* управления функциональные подразделения наделяются максимумом прав и ответственности. Конечные производственные и сбытовые подразделения выступают в качестве центров прибыли, функциональные отделы и промежуточные производственные подразделения рассматриваются как центры затрат, а каждый проект капитальных вложений учитывается как центр инвестиций. Менеджеры соответствующих подразделений осуществляют контроль издержек и качества выполняемых работ, эффективности использования трудовых, материальных и денежных ресурсов и, кроме того, контролируют расходы на содержание собственных отделов и служб.

Менеджеры инвестиционных проектов координируют их осуществление различными исполнителями внутри и вне предприятия, контролируют сроки выполнения соответствующих работ, доходы, расходы и прибыль по каждому проекту.

Управленческий учет – один из видов информационного обслуживания хозяйственных организаций. В совокупности он включает подготовку, интерпретацию, обобщение, оформление, передачу информации для ее использования управляющим персоналом предприятия. Составной частью управленческого учета в условиях интеграции обработки экономической информации является управленческий анализ как элемент обратной связи между управляющей и управляемой системами. С его помощью учетная информация преобразуется в совокупность показателей и выходных форм для принятия конкретных управленческих решений.

Подготовка информации для управления состоит в определении необходимых для решения управленческих задач показателей, подборе данных для их формирования. Состав показателей и

данных может быть неоднородным, даже для одинаковых или похожих задач управления, поскольку условия их решения, как правило, различны.

Интерпретация информации включает ее толкование, анализ возможностей применения для управления, для решения избранной задачи и достижения поставленной цели. Затем следует процесс обобщения. Он требует определенной методики группировки соответствующих данных, разработки форм регистров и программ автоматизированной обработки информации, с помощью которых осуществляется обобщение и оформляются его результаты.

Возможны разные варианты передачи информации и ее использования управляющим персоналом. В нашей стране и за рубежом наиболее распространена практика получения менеджерами данных управленческого учета на экране дисплея или в печатном виде с помощью персонального компьютера, находящегося в их распоряжении. Информация поступает в заранее определенном составе и в сроки, установленные графиком представления. Часть данных управленческого учета может быть получена по дополнительному запросу для уточнения отдельных позиций или для решения каких-либо нетрадиционных, разовых задач. Основными потребителями информации в таких случаях являются менеджеры различных уровней управления предприятием.

При централизованной организации управленческого учета и линейно-функциональной системе управления данные учета формируются и поступают прежде всего в службу контроллинга, производственную или управленческую бухгалтерию, которые сообщают функциональным подразделениям лишь об отклонениях от нормального хода выполнения или работы, по экономическим критериям, т.е. прежде всего по осуществленным затратам и полученным результатам. Специализированная служба занимается анализом информации управленческого учета, разрабатывает рекомендации и проекты решения по результатам такого анализа.

## 14. ТРЕБОВАНИЯ К ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

К информации для внутреннего управления предъявляется ряд специфических требований, отличных от требований к информации для финансового учета, к бухгалтерской информации для внешних пользователей. Она должна быть:

- оперативной, формируемой по принципу «чем быстрее, тем лучше». Минимальный срок бухгалтерской отчетности в один месяц для большинства управленческих задач неприемлем. Если есть выбор между точностью и быстротой получения данных для управления, менеджер, как правило, предпочтет второе;
- целевой, т.е. направленной на решение конкретных задач управления. Учетные данные на всякий случай неприемлемы, поскольку засоряют информационное поле для принятия решений ненужной информацией, мешают отделить зерна от плевел в сложных задачах менеджмента;
- адресной, имеющей ориентацию на конкретного потребителя – менеджера и решаемые им задачи. Адресность должна учитывать уровень служебной иерархии должностных лиц в аппарате управления организацией;
- достаточной. Информация управленческого учета не должна быть излишней, но вполне достаточной для принятия соответствующих решений. Ее достаточность во многом обеспечивается за счет аналитичности данных или возможностей их использования в экономическом анализе. Это позволяет при определенной ограниченности исходных показателей для управления широко использовать их производные, результаты аналитических расчетов, группировок, сопоставлений и т.п.;
- экономичной в получении и использовании. С условием достаточной информации для управления непосредственно связан принцип ее экономичности. Любая информация стоит денег и времени на формирование, передачу и потребление, поэтому данные управленческого учета должны быть ограничены возможностями их использования, степенью полезности для принятия управленческих решений;
- гибкой, приспособленной к возможностям изменений в бизнесе. Рыночную экономику отличает динамизм развития, неопределенность многих хозяйственных ситуаций, их многовариантность. Соответственно система управленческого учета в отличие от бухгалтерского не должна быть стабильной,

неизменной в течение многих лет. Наоборот, ее следует подвергать постоянному обновлению, совершенствованию и развитию по форме, масштабам и содержанию.

Обычно начинают с использования простейших систем управленческого учета без применения специальных счетов и развитого директ-костинга. Хорошим началом может служить использование отдельных элементов *нормативного учета*, или стандарт-коста, а затем и всей его системы. Для этого должно быть разработано и упорядочено нормативное хозяйство, первичная документация и документооборот, программы автоматизации обработки экономической информации, определены методы выявления отклонений, порядок реагирования на их величину, характер управляющих воздействий.

После апробации элементов и методов нормативного учета следует приступить к аналитическим расчетам и группировке затрат в зависимости от степени их переменности при изменении объемов производства и продаж, исчислению вариаторов, к расчетам, основанным на величине маржинальных затрат и дохода, к определению вариантов решения на основе данных систем учета полных и переменных расходов.

Возможен вариант поэтапного внедрения управленческого учета, когда вначале затраты предприятия подразделяют на постоянные и переменные, определяют состав конкретных форм регистров и расчетов на основе использования соответствующей информации.

Расчеты апробируют для целей планирования ассортимента производства и продаж, ценообразования и ценовой политики, управления финансовыми результатами деятельности предприятия. Составной частью этой работы является использование методов бюджетирования доходов и расходов. Затем по мере необходимости приступают к разработке и использованию методов выявления и учета отклонений между фактическими и нормативными (заданными) величинами затрат и результатов, производственной и сбытовой деятельности в разрезе подразделений организаций, центров затрат, прибыли и ответственности.

В обоих случаях высшим уровнем организации управленческого учета является вариант, при котором используют специальные счета для выявления отклонений для управления, оценки их влияния на финансовые результаты деятельности предприятий.

Системы отчетности и информации для управления выступают в роли средств коммуникации и выполняют важнейшую задачу – передачу данных из систем планирования и контроля на те

уровни менеджмента, которые ответственны за принятие решений по тем или иным вопросам. На их рассмотрение должна быть представлена достоверная, ясная и четкая, полная и своевременная информация, структурированная как по уровням ответственности, так и по степени сложности принятия решений. Плановая информация в широком понимании должна содержать стратегические цели предприятия, его товарную, рыночную и функциональную стратегии, объемы и показатели годового бюджета и принятые мероприятия (программы, проекты). Для систематизации товарной и рыночной стратегий заполняется стандартизованный формуляр, в котором документируются результаты анализа рынка и конкурентов, сильных и слабых сторон продукта, возможностей и рисков, целей и стратегии, а также приводятся финансовые оценки возможных последствий.

Учетно-контрольная информация содержит описание фактической ситуации, а также фактические данные по всем показателям финансово-хозяйственной деятельности и ликвидности, предварительный прогноз реального развития событий, а также анализ отклонений с указанием на уже принятые и осуществляемые либо еще только принимаемые к рассмотрению мероприятия.

Система отчетности и информации в стратегическом учете охватывает в значительной мере предполагаемые величины, данные обработки из ежегодной перепроверки стратегии как первый шаг к составлению годового плана, а также специальную документацию на основе стратегического аудита.

Система отчетности и информации для оперативного контроля базируется на таком огромном количестве исходной информации, что непременно требует привлечения ЭВМ для ее обработки. Также как и в случае контроля, для составления отчетности требуется обширный инструментарий в виде совокупности регистров.

Система отчетности по отдельным подсистемам ежемесячно предоставляется в распоряжение менеджеров подразделений предприятия. Она включает данные статистики оборотов от продаж и производства продукции, расчет и контроль издержек производства и обращения, выверки расчетов сумм покрытий, обзоры обеспеченности персоналом и наличия запасов, расчеты движения денежных потоков и т.д.

Краткосрочный отчет о прибылях и убытках представляется на рассмотрение как менеджерам на местах, так и органам управления предприятия в целом и включает обзор результатов финан-



сово-хозяйственной деятельности, баланс, отчет о движении денежных средств, отчеты по уровням ответственности, а также информацию об инвестициях, запасах, персонале и т.д.

Полная отчетность организации характеризует общехозяйственный результат развития всего предприятия в целом и его подразделений на основе консолидации отчетов дочерних подразделений, анализа хозяйственной деятельности предприятия по товарам, способам реализации, регионам и рынкам.

Ответственными за построение и слежение за информационными системами, за полноту и достоверность отчетов являются органы централизованного и децентрализованного управления или соответствующие службы контроллинга.

Процесс управления предприятием и его подразделениями направлен на реализацию заданных стратегических и оперативных целей и продолжается в течение всего отчетного периода (года). При этом различают первичный и вторичный уровни управления. Решающими для *первичного уровня управления* являются целевые планы, для исполнения которых принимаются программы действий, впоследствии реализуемые и контролируемые. Определенными для *вторичного уровня управления* выступают данные анализа отклонений фактических результатов от заданных в плане величин, которые и ведут к дополнительным рекомендациям и корректирующим мероприятиям.

В ходе обоих процессов наличествует фаза принятия решений и исполнительная фаза. В процессе принятия решений взвешиваются возможные альтернативные пути, выбирается адекватный проблеме план мероприятий и принимается оптимальное решение по сущности вопроса. Для исполнительной фазы назначаются ответственные работники, подготавливается необходимая финансовая и материальная база, распределяется ответственность и регулируются компетенции. Реализация плана мероприятий осуществляется под постоянным контролем службы управленческого учета (контроллинга). Ответственными за проведение управленческой политики предприятия являются службы менеджмента. Органы контроллинга предлагают на этой стадии свои услуги посредством аналитической поддержки, выбора объективных критериев правильности оценок и сопровождающих мероприятий.

## 15. ПРЕИМУЩЕСТВА АВС-МЕТОДА

АВС-метод известен специалистам еще с начала прошлого века, но применять его на практике стали недавно. Основная причина заключилась в большом объеме счетных работ и трудоемкости учета. Ведь действий, т.е. операций производственно-хозяйственной деятельности, можно насчитать сотни и тысячи. Со временем были найдены пути укрупнения учетных признаков действий и операций, их систематизации в комплексы более высокого порядка. Решать проблему помогает широкое использование в учете и экономическом анализе персональных компьютеров.

Первоначально АВС-метод пытались применить для повышения точности калькулирования себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Уже давно многие специалисты отмечали, что обезличенный расчет и учет общей суммы накладных расходов, даже с разбивкой их на затраты, связанные с работой оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, при распределении их пропорционально единой базе дает искаженные результаты о величине реальной себестоимости изделий и услуг, что приводит к неправильным решениям. Применение метода АВС позволяет существенно улучшить методику калькуляционных расчетов, повысить их точность и использование для целей управления.

Вместе с тем качественно новый уровень управленческих задач информационной базой решения которых может стать АВС-метод, расширили сферу его применения. Он стал одним из важнейших методов изыскания возможностей снижения издержек изготовления и сбыта, трудоемкости и машиноемкости, повышения производительности труда и рентабельности производства, улучшения стоимостных показателей деятельности предприятия.

Часто АВС называют операционно-ориентированным методом. В отличие от группировки затрат в финансовом учете этот метод:

- представляет информацию в форме понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;
- распределяет накладные расходы в соответствии с участием их в процессах изготовления и сбыта тех или иных товаров, видов продукции и услуг;
- позволяет определить возможные пути снижения затрат и трудоемкости продукции роста, производительности труда.

Расчеты по ABC-модели позволяют получить большой объем информации для принятия управленческих решений и решения задач поставки точно в срок, управления качеством, непрерывного совершенствования производства и сбыта, реинжиниринга, бизнес-процессов.

Управление использованием ресурсов и всем бизнесом выдвигают определенные требования к составу необходимой для этого оперативной информации. К сожалению, традиционные методы учета затрат калькуляции издержек отстали от современных методов управления бизнесом. В результате оценка издержек, их эффективности не всегда соответствует действительности, что приводит к ошибочным решениям. Концепция ABC позволяет получить более точную информацию об издержках, что обеспечивает менеджерам возможность принимать более обоснованные решения и добиваться конкурентного превосходства на рынке.

ABC — один из методов, позволяющих указать на возможные пути улучшения стоимостных параметров деятельности предприятий, достичь улучшений в их работе по показателям стоимости, трудоемкости и производительности. Кроме того, расчеты, основанные на ABC-модели, обеспечивают получение большего объема информации для принятия управленческих решений в других проблемных областях, например при выборе клиентов или в ценообразовании.

ABC характеризует функции людей, машин и оборудования и отражает уровень потребления ресурсов функциями, а также причины его изменения.

Хорошо спроектированная ABC-система позволяет избежать искажений при распределении издержек благодаря минимизации усреднения накладных издержек, столь характерного для традиционных систем бухгалтерского учета. ABC-метод устраняет эти искажения, давая возможность определять реальную стоимость процессов, услуг, продукции. Одновременно он позволяет учитывать и некоторые другие специфические затраты, например на освоение производства, повышение качества продукции, послепродажное обслуживание покупателей и др.

ABC является методом, на основе которого осуществляется управление деятельностью предприятия. Хотя существуют общие принципы управления, в нем много индивидуального, специфического для каждого предприятия. Методы управления, в том числе и ABC, должны учитывать эту специфику.

Одна из основных целей внедрения ABC-моделей заключается в получении максимально точной информации о себестоимости продукции или расходах, связанных с определенным клиентом или сектором рынка. Исходя из этого производится более дифференцированная группировка издержек, которые могут быть прямо отнесены на изданный объект калькулирования. Относительно них организуется схема документооборота и механизм сбора информации, близкие к традиционным. К этой группе, как правило, относятся прямые затраты на материальные ресурсы и рабочую силу.

Относительно прочих затрат определяется их принадлежность к какому-то действию, связанному как непосредственно с производством, так и с закупками, обслуживанием и управлением. Первоначально определяются затраты в разрезе действий, для чего в рамках существующего документооборота выдвигаются дополнительные требования к оформлению первичных документов, отражающих расходы предприятия. В них указывают наименование или кодовое обозначение действий или функций.

В целом ABC-метод следует рассматривать как инструментальное средство, позволяющее достаточно точно произвести оценку стоимости операций, процессов и результатов действий в разрезе видов продукции и услуг, а также групп поставщиков и каналов продаж.