

# **ТЕМА 1**

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ЕГО МЕСТО В КОНТЕКСТЕ БИЗНЕС-СРЕДЫ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **1.1 Управленческий учет как подсистема информационного поля предприятия**

Предприятие – это сложная открытая социально-техническая система, связанная специфическими отношениями с внешней средой. Содержание и модели построения управленческого учета на предприятии определяются информационными потребностями менеджмента, которые, в свою очередь, зависят от подходов к описанию предприятия, его организационной структуры, проявления других существенных характеристик менеджмента, от квалификационного уровня руководителей и специалистов в области учета, а также от технических возможностей информационной системы организации.

Каждая организация производит продукцию, товары, выполняет работы либо оказывает услуги, то есть осуществляет основную производственную деятельность. В этом ее главная цель и задача, смысл существования. Для того, чтобы производить любой экономический продукт, необходимо использовать факторы производства, экономические ресурсы: рабочую силу, оборудование, сырье, материалы, информацию, денежные средства. Для функционирования производства необходимо получать исходные материалы и реализовывать выпущенную продукцию. Таким образом, производственно-финансовая деятельность организаций представляет собой сложный комбинационный процесс по производству и реализации продукции, товаров, работ и услуг, в котором участвуют экономические ресурсы. Все основные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятия: снабжение, производство, сбыт и координирующая их функция управления - непосредственно связаны с расходом трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Эти расходы могут считаться оправданными, если эффект, полученный в результате их осуществления, или доходы превышают произведенные затраты.

По существу, управление организацией можно определить как систему форм и методов комбинирования различных производственных и непроизводственных факторов, действий и возможностей предпринимательской деятельности, конечной целью которой является превышение доходов над расходами, обеспечение долговременного, эффективного функционирования организации.

Переход к рыночной системе хозяйствования изменил все условия функционирования организации. Она стала полностью самостоятельным хозяйствующим субъектом. Экономические отношения организации с внешней средой усложнились из-за изменения макроэкономической среды и воздействия множества различных конъюнктурных факторов. В рыночной экономике для руководства организации возникла необходимость оперативно принимать управленческие решения о материально-техническом обеспечении производства ресурсами, выпуске конкурентоспособной на рынке продукции, освоении новых рынков сбыта, формировании собственной ценовой политики и ценовых стратегий на различных рынках, использовать разные формы реализации и расчетов, а также предвидеть спрос на выпускаемую продукцию в будущем и предусмотреть мероприятия для его стимулирования или переориентации организации на производство других видов продукции, либо диверсифицировать продукт, развивать направления альтернативного использования продукта. Возникают вопросы на любом этапе воспроизводства, требующие незамедлительных решений руководства. От верно принятого управленческого решения зачастую зависит не только результат от данной конкретной операции, но и в целом успех организации на рынке.

Под управленческим решением понимается сознательный выбор одной наилучшей альтернативы, либо упорядочение выбранных лучших (или всех) альтернатив, которые осуществляет лицо, принимающее решение, в результате анализа альтернатив, исходя из поставленных целей и с учетом ограниченности ресурсов в процессе осуществления им функций управления и решения конкретных задач организации. Управленческое решение - это выбор курса действий, обеспечивающего получение требуемых результатов. Модель принятия управленческого решения представлена на рисунке 1.1.

Принятие обоснованного управленческого решения возможно только при наличии полной и достоверной экономической информации. В современных условиях развития экономической системы России информация является не просто источником нового знания, но и определенным ресурсом, оказывающим влияние на эффективную деятельность организации любого уровня. Экономическая информация - это совокупность различных сведений экономического характера, которые можно фиксировать, передавать, обрабатывать, хранить и использовать в процессе планирования, учета, контроля, анализа на всех уровнях управления организацией. Экономическая информация отражает процессы производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг. Экономическая информация включает в себя сведения о составе трудовых, материальных и денежных ресурсов и состоянии объектов управления на определенный момент времени.

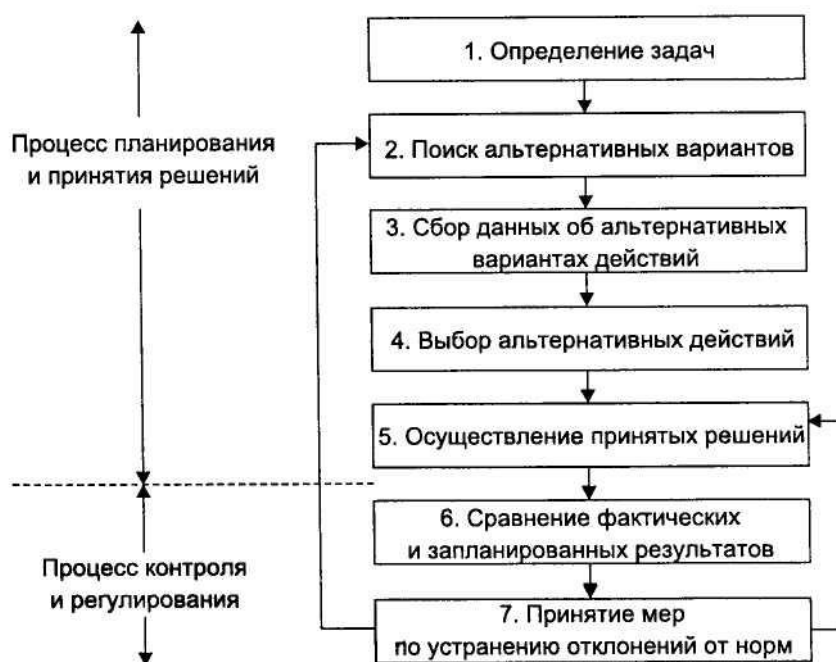


Рисунок 1.1 – Процесс принятия управленческих решений

Экономическая информация для управления организациями формируется в системах планирования, учета и анализа производственно-финансовой деятельности. В первую очередь, формирование информации в организациях возлагается на бухгалтерский учет.

Определение (возможно наиболее подходящее для всех аспектов учетной деятельности), описывающее и форму, и

содержание, и цель учета, дается Американской ассоциацией бухгалтеров: «Бухгалтерский учет – это процесс идентификации и регистрации экономической информации, исчисления и оценки показателей и представления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений». Другими словами, бухгалтерский учет призван обеспечить определенных лиц информацией, необходимой для принятия правильных решений. Учетная информация должна формироваться не ради самого бухгалтерского учета, а быть полезной внутренним и внешним пользователям, служить необходимой основой для осуществления процессов прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля, т.е. выступать важным средством принятия эффективных управленческих решений. Очевидно, что для удовлетворения информационных потребностей различных групп пользователей необходимо использовать различные методы сбора, обработки и отражения информации. В связи с чем система бухгалтерского учета в настоящее время делится на две подсистемы: финансовую и управленческую.

*Финансовый учет* охватывает информацию, которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам, т.е. сторонним пользователям. Эта информация должна удовлетворять потребностям как фискальных государственных органов, так и акционеров компаний, держателей облигаций и других ценных бумаг, потенциальных инвесторов. Нормы и правила его ведения регулируются национальными стандартами.

*Управленческий учет* предназначается для решения внутренних задач управления организацией. В отличие от финансового управленческий учет субъективен и конфиденциален, но именно он несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений, и им занимаются профессионалы высокого уровня.

На отечественных предприятиях многие главные бухгалтеры занимаются традиционным бухгалтерским учетом. Управленческий учет на большинстве предприятий не ведется или развит очень слабо. Многие его элементы входят в наш традиционный бухгалтерский и оперативный учет, экономический анализ, планирование. Вместе с тем отечественная учетная практика еще не использует все возможности маркетинга, и в ней не определяются

отклонения фактических затрат от прогнозных, а также не используется такая категория, как будущий рубль и т.д.

По оценкам специалистов, в экономически развитых странах фирмы и компании 90% рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета, в то время как на традиционный финансовый учет уходит только оставшаяся часть. В отечественных же предприятиях это соотношение, к сожалению, выглядит с точностью наоборот. Такому положению во многом способствует отсутствие официального признания понятий финансового и управленческого учета в законодательных и нормативных актах, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Так, в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ дано определение только бухгалтерского учета, согласно которому «Бухгалтерский учет - формирование документируемой систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» (ст. 1, п. 2). При этом никакого упоминания о финансовом и управленческом учетах нет. Нет его и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).

Между тем потребность в функционировании управленческого учета у нас в стране - это не дань моде, а веление времени, поскольку управленческий учет служит для достижения поставленных целей организации. Это инструмент эффективного управления предприятием, который должен обеспечивать формирование информации для:

- контроля текущей деятельности организации в целом, по структурным подразделениям, видам деятельности;
- регулирования и корректировки управляющих воздействий на воспроизводственный процесс и снижение рисков;
- нормирования затрат и разработки стандартов затрат;
- оптимизации использования ресурсов;
- оценки эффективности организации в целом, по структурным подразделениям, видам выпускаемых продуктов и видам деятельности;

- планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности;
- прогнозирования результатов по предполагаемым управленческим решениям.

Таким образом, управленческий учет является подсистемой информационного поля предприятия.

## **1.2 Сущность, содержание и принципы управленческого учета**

В настоящее время не сложилось единого подхода к определению управленческого учета. В экономической литературе даются различные толкования понятию «управленческий учет». Одни авторы предписывают управленческому учету более широкие функции (планирование, анализ, контроль, бюджетирование), другие сужают его и отождествляют с производственным учетом. Однако при характеристике управленческого учета большинство авторов высказывают единое мнение, что управленческий учет выступает связующим звеном между управлением и учетом. В нормативных актах по бухгалтерскому учету также нет четкого определения бухгалтерского управленческого учета. Однако в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России обозначены цели и задачи бухгалтерского учета, среди которых есть и те, которые относятся не только к финансовому, но и к управленческому учету. Так, в Концепции обозначено, что в отношении информации для внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений.

Управленческий учет – это, с одной стороны, подсистема бухгалтерского учета, а с другой стороны, так как в его функции включается нормирование, планирование, контроль и анализ, является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Большинство авторов придерживаются мнения, что *управленческий учет* - это интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Управленческий учет в организациях не является самоцелью. Необходима интеграция бухгалтерского управленческого учета с

менеджментом, так как управленческий учет обеспечивает информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельности. Взаимодействие менеджмента, как концепции управления, и управленческого учета, как концепции информационной поддержки управления, создает предпосылки для принятия оптимальных управленческих решений. Управленческий учет призван «сопровождать менеджмент, способствуя реализации всех его функций.

**Предметом** управленческого учета в общем виде выступает производственно-коммерческая деятельность предприятий (организаций) в целом и их структурных подразделений в виде совокупности объектов. Эти объекты можно объединить в четыре группы:

- производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;
- хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия;
- доходы и затраты, характеризующие результаты определенных хозяйственных процессов;
- структурные единицы (сегменты), позволяющие локализовать затраты и доходы по местам их возникновения или центрам ответственности.

К производственным ресурсам относятся нематериальные активы, основные средства (средства труда), материально-производственные запасы (предметы труда) и трудовые ресурсы.

Вторая группа объектов управленческого учета представлена различными видами деятельности (организационная, снабженческо-заготовительная, производственная, сбытовая).

Сегменты бизнеса (четвертая группа), деятельность которых является предметом управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений. Например, в холдинге, состоящем из материнской, дочерней и зависимых организаций, целесообразна постановка системы управленческого учета, которая позволяет более эффективно вести хозяйственную деятельность, как в отдельных организациях, так и по холдингу (группе организаций) в целом. В отдельной организации в качестве сегментов бизнеса могут быть выделены отдельные структурные

подразделения. Сегменты бизнеса могут быть крупными или мелкими. Степень углубления выделения отдельных сегментов бизнеса для целей организации управленческого учета зависит от экономической целесообразности.

*Цель формирования системы управленческого учета* - составление в необходимые сроки и в требуемых объемах управленческой отчетности, предназначенной для руководителей всех уровней управления для принятия оптимальных и эффективных управленческих решений.

Цель управленческого учёта реализуется в его задачах, включающих в себя:

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

Исходя из цели и задач *принципами управленческого учета* являются следующие:

*Целесообразность* (при решении вопроса о формировании системы управленческого учета, о его структуре, о формах отчетности и периодичности ее составления и т.д.). Этот принцип вытекает из непрерывности деятельности предприятия. Это выражается в том, что предприятие не имеет цели самоликвидации, и должно развиваться в будущем.

*Релевантность* (существенность, уместность) информации - соответствие между информационным запросом и полученным сообщением.



*Преемственность и многократность использования первичных данных.* Данные фиксируются в первичных документах разово, а используются в расчетах многократно. Реализация этого принципа позволяет из минимального количества данных получать максимальное количество расчетов для выработки управленческих решений.

*Формирование многоуровневой системы показателей внутренней отчетности,* позволяющей предоставлять их в удобном виде и без дополнительной аналитической обработки. Применение как натуральных, так и денежных измерителей. Использование приблизительных и примерных оценок.

*Периодичность и оперативность учета затрат.* Информация должна предоставляться в соответствии с производственными и коммерческими циклами. Для этого составляется график сбора первичных данных, их обработка и группировки.

*Использование учетных и неучетных источников информации.*

К учетным источникам относятся:

- бухгалтерский учет и отчетность;
- статистический учет и отчетность;
- оперативный учет и отчетность.

К неучетным источникам относятся:

- материалы внешнего и внутреннего аудита;
- материалы проверок налоговой службой;
- материалы периодической печати;
- планово-нормативные данные;
- техническая информация и др.

*Функции управленческого учета* формируются на базе функций управления (организации, планирования, стимулирования, оценки и контроля):

1. Обеспечение информацией руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия решений.

2. Формирование информации, которая служит средством внутренней связи между бизнес-единицами или центрами ответственности и высшим менеджментом.

3. Оперативный контроль и оценка результатов деятельности подразделений и предприятия в целом при выполнении стоящих задач.

4. Перспективное планирование и координация развития предприятия на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

*Метод управленческого учета* - это совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются его объекты в информационной системе организации. Методы, используемые в управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку управленческий учет объединяет методы многих дисциплин: учета (оперативного, бухгалтерского, статистического); анализа; стратегического и оперативного планирования и управления; экономики предприятия; статистики; математики и т.д.

К основным приемам и способам управленческого учета относятся:

1. Документация - первичные документы и машинные носители информации, позволяющие достаточно полно отразить деятельность организации.

2. Инвентаризация - способ определения фактического состояния объекта, а также отклонений от учетных данных, неучтенных ценностей, потерь, хищений.

3. Группировка и обобщение - способ, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объекте по определенным признакам (технологическая, организационная и управленческая структура).

4. Бюджетирование - процесс формирования бюджетов исходя из возможностей организации, ее подразделений и их адаптации к рынку.

5. Нормирование - процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленных на обеспечение эффективного использования ресурсов.

6. Анализ - процесс выявления взаимосвязи и зависимости между результатами подразделений по выполнению заданий.

7. Лимитирование - процесс, основанный на системе норм запасов и затрат. Лимит - это норма расхода ресурсов на единицу продукции, установленная технологической документацией.

8. Контроль - завершающий процесс планирования и анализа для установления обратной связи.

Рассматривая роль управленческого учета в деятельности предприятия, следует отметить, что исторически он часто имел второстепенное значение относительно финансового учета, а во

многих организациях он все еще не стал самостоятельным видом. Однако рост масштабов бизнеса, изменения в технологиях, а также повышение образовательного уровня менеджеров за последние десятилетия активизируют развитие управленческого учета, приводят к широкому признанию его как области исследования, отличной от финансового учета.

Таким образом, управленческий учет, с одной стороны, представляет подсистему бухгалтерского учета, а с другой стороны, поскольку в его функции входят нормирование, планирование, анализ и контроль, является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с финансовым учетом.

### **1.3 Сравнительная характеристика систем управленческого и финансового учета**

Управленческий и финансовый учет представляют собой важнейшие части единой интегрированной информационной системы организации. В связи с этим между двумя этими видами учета имеется как взаимосвязь, так и определенные различия.

Единство управленческого и финансового учета состоит в том, что в обеих системах учета могут рассматриваться одни и те же хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете.

Взаимосвязи видов учета также обусловлены методологией - система принципов, способы организации и элементы метода финансового учета применяются и в управленческом учете.

Финансовый и управленческий учет использует единую методологическую основу формирования первичной документации. Сбор, измерение, регистрация и оформление конкретных хозяйственных операций первичными документами осуществляется один раз. Первичные документы используются и в финансовом и управленческом учете. Таким образом, реализуется принцип экономичности и рациональности учета, исключение роста затрат на ведение учета и исключение дублирования информации.

Единство управленческого и финансового учета определяется использованием одних и тех же измерителей. В финансовом учете

применяются все виды измерителей, но все учетные и отчетные документы представляются в обобщающем стоимостном измерении. В управленческом учете при обосновании управленческих решений, кроме денежного измерителя, реализуются натуральные и трудовые, в них могут быть представлены рабочие документы, составлены сметы-бюджеты.

На основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета.

Однако, наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные бухгалтерского финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы развития предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Финансовый и управленческий учет являются собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принципиальные различия между двумя этими видами учета. В обобщенном виде эти различия можно представить следующим образом.

**1. Цель учета.** Цель финансового учета - предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности (финансовых документов) предприятия, которая предназначена как для собственной администрации, так и для внешних пользователей. Для того чтобы внешние пользователи, инвесторы и кредиторы могли дать объективную оценку финансового положения предприятия, его платеже- и кредитоспособности, оценить степень рентабельности инвестиций в данное предприятие, финансовый учет необходимо вести в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами.

Целью управленческого учета является обеспечение соответствующей информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей, для выработки ими рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.

**2. Пользователи информации.** Финансовый учет иногда называют внешним учетом. Его результаты, как правило,

публикуются, причем отчеты содержат не только финансовую информацию, но и материалы рекламного характера. Пользователи финансового отчета традиционно находятся вне предприятия. Эта информация необходима как фискальным государственным органам, так и акционерам компаний, держателям облигаций и других ценных бумаг, потенциальным инвесторам.

Управленческий учет можно соответственно назвать внутренним учетом. Его результаты используются только управленческим персоналом предприятия.

**3. Источники информации.** Для финансового учета источниками информации служат только данные учетной системы предприятия, которая накапливает финансовую информацию, а также элементы системы налогообложения.

Для управленческого учета источниками информации, кроме данных учетной системы предприятия, служат сведения о нормах расхода материальных ресурсов, технологических отходов, исследования о ситуации на рынке, отчеты о проведении научно-исследовательских работ, возможности использования их результатов в соответствующих условиях производства и др.

**4. Обязательность ведения учета.** Финансовый учет - это учет официальный, его ведение обязательно для всех без исключения предприятий и организаций. Документы финансовой отчетности представляются в органы налоговой инспекции, они являются объектами аудиторской проверки, могут и должны быть опубликованы.

Вести или не вести управленческий учет решает руководство самого предприятия. Никакие посторонние органы или организации не имеют права указывать, что надо или чего не надо делать. Поэтому нет смысла в сборе и обработке информации, ценность которой для управления ниже затрат на ее получение.

**5. Правила ведения учета.** Ведение финансового учета четко регламентировано. Его ведение регулируется государственными нормативными актами и национальными стандартами.

Нормы и правила ведения управленческого учета устанавливаются самим предприятием. Управленческий аппарат организации может следовать любым внутренним правилам учета в зависимости от полезности этих правил. Основной аргумент в обосновании правил управленческого учета - есть ли от этого польза.

**6. Принципы учета.** Финансовый учет базируется на общепринятых принципах, таких как принцип двойной записи, принцип обособленности предприятия, сравнимость данных и др.

Этими принципами руководствуются как сами бухгалтеры, так и контролирующие органы.

Управленческий учет общепринятых принципов не имеет.

**7. Основные объекты учета.** В финансовых отчетах предприятие обычно описывается как единое целое. Крупным предприятиям с многоотраслевой деятельностью необходимо отражать выручку и доход по каждой отрасли, т.е. по большим сегментам предприятия.

Управленческий учет обычно включает в себя информацию о деятельности отдельных подразделений предприятия: отделов, цехов, участков, рабочих мест. Объектом учета также может выступать отдельная управленческая задача, определенная область деятельности.

**8. Базисная структура учета.** Финансовый учет строится на следующем базисном равенстве: активы = собственный капитал + обязательства.

В управленческом учете структура информации зависит от запросов ее пользователей. Любая система управленческого учета оперирует прежде всего такими категориями, как затраты, доходы и активы, и применяет свой набор базисных установок. Основной аргумент в применении этих структур - полезность передаваемой информации.

**9. Формы представления информации.** Финансовая информация представляется в органы налоговой инспекции и другим внешним пользователям по формам, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации, Министерством по налогам и сборам и другими центральными ведомствами. Они едины для всех предприятий, независимо от их организационно-правовой формы.

Результаты управленческого учета могут быть представлены в произвольной форме, обязательных форм, бланков не существует.

**10. Степень открытости информации.** Информация финансового учета открыта для ее пользователей и не является для них коммерческой тайной. Она носит публичный характер и в некоторых случаях заверяется независимыми аудиторами.

В отличие от финансового управленческий учет субъективен и конфиденциален. Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в управленческом учете является его коммерческой тайной, секретом.

**11. Методы и способы отражения учетной информации.** Финансовый учет охватывает информацию, формируемую в денежной оценке. Финансовая отчетность предприятия включает конечные остатки по всем счетам Главной книги. При регистрации и отражении информации финансовый учет опирается только на собственные методы и способы (документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, бухгалтерские счета, двойная запись и т.д.).

При регистрации и отражении управленческой информации пользуются методами и способами как финансового учета, так и математики, статистики, эконометрики, математического программирования. В управленческом учете могут использоваться любые методы, приемы и способы, которые являются полезными для принятия решений.

**12. Измерители учетной информации.** Для обобщения хозяйственных процессов в финансовом учете применяются денежные измерители; они являются универсальными, выражаются в рублях (национальной валюте). В управленческом учете используются все виды учетных измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

**13. Периодичность составления отчетов.** Для финансовой отчетности устанавливают строго определенные сроки. Она составляется и представляется по окончании каждого квартала и за год.

В управленческом учете отчеты могут составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально и ежегодно. Срок представления таких отчетов устанавливается непосредственно руководством предприятия, строгой периодичности здесь нет. Главное, чтобы отчет был полезен пользователю и получен им в нужное время.

**14. Отношение ко времени совершения информации.** Финансовый учет отражает финансовую историю предприятия. В нем хозяйственные операции регистрируются на основе документов, подтверждающих их совершение, т.е. этот вид учета имеет дело с уже произошедшими фактами хозяйственной жизни предприятия.

Целью управленческого учета является выработка рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.

Финансовый учет показывает, «как это было», а управленческий - «как это должно быть». Вот почему управленческий учет иногда называют прогнозным учетом.

**15. Степень точности и надежности информации.** Финансовая информация отражает операции, которые уже завершены, поэтому она носит объективный характер и поддается аудиторской проверке.

Управленческий учет в большей мере имеет дело с операциями, относящимися к будущему времени, поэтому информация в управленческом учете может иметь вероятностный и субъективный характер.

**16. Способы группировки затрат и доходов.** В финансовом учете затраты группируются и отражаются в разрезе экономических элементов, а доходы - в целом по предприятию и видам (сегментам) деятельности. Перечень затрат регламентируется в централизованном порядке правительственными решениями. Эта группировка позволяет получать информацию о затратах, произведенных в целом по предприятию за определенный период времени безотносительно к их целевому назначению.

В управленческом учете затраты группируются и отражаются в разрезе статей калькуляции, а доходы - в разрезе структурных подразделений и видов продукции, работ, услуг. Перечень статей калькуляции разрабатывается и устанавливается самим предприятием.

Группировка затрат в разрезе статей калькуляции позволяет получать информацию о затратах, произведенных как по отдельным структурным подразделениям, так и в разрезе видов вырабатываемых изделий.

**17. Степень ответственности.** За неправильное ведение финансового учета руководители предприятий несут как административную, так и уголовную ответственность.

Работники, занятые в сфере управленческого учета, несут дисциплинарную ответственность, но не за какие-либо искаженные данные управленческого учета, а за определенные проступки.

Вопросы организации как финансового, так и управленческого учетов на отечественных предприятиях приобретают особую актуальность в настоящее время в связи с переходом на



международные стандарты. От четкости представления сущности этих подсистем, их целей, функций и задач во многом зависит успех экономической работы любого предприятия.

Таким образом, управленческий и финансовый учет имеют общность и различия и являются важнейшими частями интегрированной информационной системы организации, призванной обеспечить эффективное управление имуществом, обязательствами, персоналом и выполнение поставленных целей организации, удовлетворение индивидуальных и общественных потребностей участников.

#### **1.4 Требования внутренних пользователей к качеству данных, подготавливаемых для менеджмента**

К бухгалтерской управленческой информации, созданной и подготовленной для использования руководством, предъявляются иные требования, нежели для информации, предназначенной для внешних пользователей. В управленческом учете возможно использование как *неколичественной* информации (слухи, результаты социологических опросов и т.п.), так и *количественной*, которая в свою очередь делится на *учетную* и *неучетную*. Принцип документальной обоснованности учетной информации в управленческом учете может игнорироваться, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки.

Для принятия оперативных управленческих решений может применяться *полная* или *неполная* информация об объекте исследования. Неполная информация, которая подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной.

*К информации бухгалтерского управленческого учета* предъявляются следующие требования:

- *адресность*. Внутрипроизводственная учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии;
- *достоверность*. 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. Обеспечивается

документированием хозяйственных операций, стоимостной оценкой активов и обязательств.

- *оперативность.* Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное хозяйственное решение, в противном случае она малопригодна для целей управления;

- *достаточность.* Информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения. В то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения;

- *релевантность.* Информация должна быть существенной и полезной для вырабатываемых управленческих решений. Это главное требование к информации, формируемой в системе управленческого учета, 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. Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия;

- *целостность* 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. Управленческий учет должен быть системным даже в тех случаях, когда он ведется без использования первичной документации, счетов и двойной записи;

- *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.

- *аналитичность.* Информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;

- *гибкость и инициативность.* Конкретный блок информации должен отвечать вышеназванным принципам и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена;

- *достаточная экономичность.* Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.

Данные хорошо организованного, удовлетворяющего данным требованиям, управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности организации, малоэффективные или убыточные виды продукции и услуг, места и способы их реализации.

### **1.5 Понятие и основные элементы учетной политики для целей управленческого учета**

Особенности ведения управленческого учета в конкретной организации должны найти отражение в учетной политике для целей управленческого учета, которая является фундаментальной основой построения учетной системы и представляет совокупность способов

ведения управленческого учета и составления внутренней отчетности в организации.

К способам ведения управленческого учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика организации формируется работником, на которого возложена ответственность за организацию и ведение управленческого учета, и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов управленческого учета;
- форма первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;
- формы отчетов центров затрат и центров ответственности;
- перечень центров затрат и центров ответственности;
- методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;
- трансфертные цены;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации управленческого учета.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы управленческого учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

Основные аспекты (элементы) учетной политики условно могут быть сгруппированы в три раздела:

1. Организационный раздел;
2. Технический раздел;
3. Методический раздел.

В *организационном разделе* учетной политики для целей управленческого учета отражаются общие особенности построения учетного процесса в организации. В данном разделе содержится:

- перечень лиц, ответственных за ведение управленческого учета;
- определение организационной структуры, служб, занимающихся управленческим учетом;
- общие понятия и терминология учета;
- перечень центров ответственности организации;
- основы организации системы бюджетирования;
- нормативное обеспечение управленческого учета;
- внутренние стандарты деятельности;
- принципы кодирования информации и т.д.

В *техническом разделе* учетной политики раскрываются приемы, используемые предприятиями для организации учетного процесса, а именно:

- взаимосвязь финансового и управленческого учета (автономная или интегрированная);
- рабочий план счетов, при формировании которого следует учитывать избранную организацией форму взаимосвязи финансового и управленческого учета. Для целей управленческого учета организации могут вводить новые синтетические счета, используя свободные коды счетов. На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным планом счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также их кодовые обозначения;
- форма управленческого учета, под которой понимают перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них;
- структура и формы управленческих отчетов, порядок их предоставления;
- график документооборота;
- система информационного обеспечения управленческого учета и т.д.

*Методический раздел* учетной политики для целей управленческого учета предполагает определение методических основ системы управленческого учета в организации, т.е. содержит способы учета и оценки объектов учета, оказывающих влияние на показатели внутренней отчетности. В этом разделе раскрывается следующая информация:

- критерии отнесения объектов к внеоборотным и оборотным активам;
- методы оценки активов и обязательств;
- методы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
- способ оценки израсходованных материально-производственных запасов;
- способ группировки и списания затрат;
- способ оценки готовой и отгруженной продукции, незавершенного производства;
- номенклатура калькуляционных статей;
- структура и состав косвенных расходов, способ и база распределения между объектами учета и калькулирования;
- метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- определение варианта сводного учета затрат на производство;
- классификация затрат для целей управленческого учета;
- порядок исчисления трансфертных цен;
- перечень показателей оценки эффективности центров ответственности;
- методика исчисления финансовых результатов и нефинансовых критериев деятельности центров ответственности и т.д.

При формировании учетной политики для целей управленческого учета на конкретном предприятии перечисленные основные элементы в разрезе представленных разделов могут быть дополнены специфическими в зависимости от организационно-технических особенностей, а также от задач, решаемых в системе менеджмента хозяйствующего субъекта.

Таким образом, учетная политика необходима для обеспечения четкой организации управленческого учета и представляет собой единое положение, охватывающее все аспекты управленческого учета, характерные для конкретной организации.

## **1.6 Внутренняя отчетность как важнейший источник информации при оценке результатов деятельности организации и ее подразделений**

Отчетность является заключительным этапом любой системы учета, завершающей стадией учетного процесса. Управленческая отчетность - это взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы. Он включает совокупность данных и показателей как по предприятию в целом, так и в разрезе структурных подразделений.

В отличие от бухгалтерской отчетности, ориентированной на внешних пользователей, управленческая отчетность предназначена для руководителей организации и ее подразделений. В соответствии с этим формирование отчетности для менеджеров должно отвечать потребностям управления на каждом уровне руководства организацией. Эти потребности индивидуальны, специфичны и во многом зависят от особенностей организации производства на данном предприятии.

Целью составления управленческих отчетов является удовлетворение потребностей пользователей информации. В связи с этим требования к содержанию, периодичности и порядку представления отчетности для управления должны определять сами менеджеры.

Поскольку высшее руководство формирует стратегические цели управления предприятием, оно должно получать интегрированную управленческую отчетность, позволяющую судить о выполнении поставленных задач. Она может содержать данные, характеризующие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации в целом и в разрезе основных структурных подразделений за прошедший период либо на любой момент времени и результаты анализа воздействия внешних и внутренних факторов, влияющих на достижение долгосрочных целей развития организации, а также плановые и прогнозные показатели деятельности предприятия на предстоящий период.

Руководителям среднего звена, представляющим собой руководство структурных подразделений всех уровней, необходима

информация, содержащая значения и анализ ключевых показателей деятельности этих подразделений на любой момент времени, а также информация о смежных подразделениях и контрагентах.

Руководству и специалистам структурных подразделений, отвечающим за реализацию текущих и долгосрочных целей деятельности участка, который они возглавляют (мастерам, начальникам отделов, секторов и т.п.), необходимы отчетные данные о результатах этой деятельности и планах ее осуществления на ближайшую перспективу с анализом влияния основных внутрипроизводственных факторов.

Основными требованиями к составлению управленческой отчетности являются:

- своевременность - информация должна быть представлена к тому времени, когда в ней возникает необходимость;
- достаточность - отчетные данные не должны содержать излишней информации, но быть достаточно полными;
- целесообразность - информация должна учитывать особенности цели управления, для которой она предназначена;
- адресность - отчетные показатели необходимо довести до ответственного пользователя, соблюдая принцип конфиденциальности;
- объективность - следует исключить возможность предвзятости, субъективности информации для управления, ошибок в ее формировании;
- сопоставимость - отчетные данные и показатели должны быть сопоставимы во времени и по подразделениям предприятия;
- экономичность - затраты на получение управленческой отчетности не должны быть больше эффекта от ее использования.

Соблюдение этих требований обеспечивает достаточно оперативный обзор деятельности, за которую несет ответственность руководитель соответствующего уровня, представление ему информации о фактической эффективности ранее принятых решений, возможность определения возникающих проблем и просчетов в руководстве, выбор оптимальных вариантов их решения или предотвращения. Для высшего управленческого персонала отчетность служит основанием для принятия стратегических решений по развитию организации и повышению эффективности ее деятельности..



Вопреки расхожему мнению, информация для управления предприятием далеко не во всех случаях должна быть максимально оперативной. Важнее своевременность подготовки и представления управленческой отчетности, которая характеризуется частотой представления периодических отчетов для управляющих и интервалом между окончанием периода и временем, когда отчетность попадает к ответственному руководителю или исполнителю.

Частота представления периодических отчетов зависит от времени, за которое содержащаяся в них информация устаревает, т.е. перестает быть актуальной и полезной для оперативных управленческих решений. Какая-то информация должна сообщаться в момент возникновения - немедленно, ежечасно, ежесменно или ежесуточно. Другие данные управленческого учета и показатели отчетности достаточно представлять пользователю раз в неделю, месяц и даже реже. Одни и те же сведения для менеджеров низшего и среднего звена могут предоставляться детально и ежедневно, а для дирекции предприятия в обобщенном виде и еженедельно или раз в месяц.

Часть учетной информации для управления может и должна поступать пользователям в режиме реального времени при каждом ее изменении. Например, для высшего управленческого персонала, ответственного за финансовое состояние организации, нужна оперативная информация о резком изменении курса валют и тарифов на энергоносители, индексов фондового рынка и котировки ценных бумаг. Немедленной должна быть информация о неожиданных простоях, непроизводительных расходах и потерях, существенно влияющих на экономику предприятия, требующая незамедлительной реакции руководителей среднего и низшего звена управления.

Большинство показателей управленческого учета и отчетности не требуют такой степени оперативности. Данные о выпуске продукции и полуфабрикатов, браке и других отклонениях от норм, о количестве и стоимости продаж обычно представляют ежедневно или еженедельно. Судить о прибыльности и рентабельности отдельных товаров, работ и услуг или секторов рынка, где они реализуются, позволяют данные ежемесячных управленческих отчетов. При осуществлении долгосрочных проектов инвестиций их целесообразно разбить на отдельные этапы или виды работ, чтобы

еженедельно или ежемесячно выявлять отклонения от запланированного выполнения по объемам и затратам на осуществление проекта.

Системы формирования управленческой отчетности о фактических затратах и результатах деятельности следует разрабатывать таким образом, чтобы обеспечить представление менеджерам соответствующего уровня необходимой им отчетности в кратчайший срок после окончания отчетного периода.

Важное значение имеет способ представления учетной управленческой информации, включая средства вывода и формат данных, методы их доставки, сопровождающие сведения пояснения. Традиционный метод представления информации в виде таблиц с набором цифр размещенных на бумажном носителе, дополняется их демонстрацией на дисплее построением графиков и диаграмм, использованием цветовых решений.

Основными факторами, влияющими на выбор способа представления, формата и структуры того или иного управленческого отчета следует считать содержание предоставляемой информации, потребности и пожелания пользователей отчетов, соображения экономичности их получения и передачи. Нет и не может быть стандартного набора бланков управленческой отчетности с единым форматом и общей структурой. Они индивидуальны и разнообразны по существу форме и срокам представления.

Главными требованиями к формату и содержанию управленческой отчетности являются доступность для восприятия, степень детализации информации, порядок оформления отчетов, необходимость стандартизации. Отчет должен быть достаточно простым, понятным, лаконичным, не допускающим неоднозначного толкования. Названия форм отчетности и ее разделов необходимо сформулировать так, чтобы исполнителю и пользователю было ясно их назначение и особенности. Содержание каждого раздела должно отвечать информационным потребностям предполагаемого потребителя отчетности.

Степень частоты и детальности отчетов во многом зависит от уровня менеджмента. Мастерам, прорабам, начальникам производств, руководителям отделов и служб управления необходимы более частые и подробные отчеты, чем для высшего руководства организации. Чем выше уровень менеджмента, тем

реже представление отчетности и меньше в ней подробностей. Слишком детальная и часто представляемая информация делает ее избыточной, не позволяет сосредоточить внимание на главном, а в ряде случаев затрудняет понимания и восприятие отчетных данных и показателей.

Многое значит для управления и принятия управленческих решений возможность сравнения полученных показателей факта с заданной величиной или аналогичными данными прошлых периодов. В качестве заданных величин чаще всего используют плановые или нормативные показатели. Сопоставление с планом позволяет оценить успешность его выполнения или при наличии объективных причин значительных расхождений, убедиться в несовершенстве планирования, ошибочности прогнозирования. Большую аналитическую ценность имеет сравнение данных управленческого учета, полученных за ряд отчетных периодов, а также сопоставление с рыночными, отраслевыми значениями, показателями отечественных и зарубежных конкурентов. Это существенно обогащает управленческую отчетность. Лишенные возможности сравнения даже достаточно точные показатели отчетов малоинформативны, недостаточны для управления.

В разумных пределах отчетные таблицы должны сопровождаться пояснительным текстом с аналитическими выводами и рекомендациями. Многие менеджеры являются хорошими инженерами-организаторами производства, но слабо владеют методикой анализа хозяйственной деятельности, испытывают затруднения при использовании специальной учетной и финансовой терминологии, не умеют видеть за обилием цифр и фактов сути происходящих экономических явлений и процессов. Пояснения к отчетным таблицам помогают им в этом и существенно повышают ценность предоставленных данных для управления.

#### *Виды управленческой отчетности*

В теории и в практике управленческого учета различают комплексные отчеты, отчетность по итоговым показателям (ключевым позициям) и аналитические отчеты.

*Комплексные отчеты* для управления характеризуют деятельность всего предприятия, его дочерних подразделений и филиалов. Они представляются с установленной заранее периодичностью (по итогам работы за неделю, за две недели или месяц). В комплексных отчетах отражаются затраты и результаты

деятельности предприятия в целом и ее отдельных сегментов, структура доходов и расходов, величина дебиторской и кредиторской задолженности, сумма резервов на покрытие долгов дебиторов, безнадежных к взысканию, запасы и оценка резервов под их обесценение, движение денежных средств и прогноз предстоящих расходов и денежных поступлений.

*Отчеты по ключевым позициям* могут представляться в любой момент времени. В них отражаются наиболее существенная для текущего функционирования хозяйственной организации информация о количестве полученных заказов, степени их выполнения, величине рекламаций и брака, объемах производства и продаж, об использовании материальных и трудовых ресурсов, величине долговых требований обязательств, депозитов и т.п.

*Аналитические отчеты* составляют по запросу руководителей соответствующего уровня. В них, например, могут быть приведены данные и указаны причины существенного роста производственных запасов, увеличения количества сверхурочных часов работы, падения или увеличения объемов продаж, выбытия или пополнения производственного оборудования и других основных средств, замораживания оборотных средств, снижения рентабельности, изменения удельного веса организации на соответствующем рынке и т.п.

Аналитические отчеты в большинстве случаев составляются с учетом рыночной ситуации и отражают взаимосвязь внешних и внутренних факторов развития организации. Они призваны раскрыть благоприятные возможности и резервы улучшения деятельности предприятия, указать на существующие риски и опасности снижения эффективности хозяйствования.

Таким образом, темы, формат, содержание и сроки представления отчетов в управленческом учете произвольны и ограничений не имеют.