



УДК 657
ББК 65.052.201.2

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

А.В. Глущенко, Э.Н. Самедова

Обоснована необходимость развития концептуального базиса управленческого учета. На основе системного подхода сформирована концепция управленческого учета, в том числе: дано авторское определение категории «управленческий учет»; определено место управленческого учета в информационной системе управления; выделены оперативный, тактический и стратегический уровни управленческого учета; понятийно уточнены и структурированы базовые элементы (цель, задачи, функции, предмет, объекты, принципы, методы, инструменты) управленческого учета.

Ключевые слова: концепция управленческого учета; системный подход; базовые элементы системы; цель, задачи, функции, предмет, объект, методы, инструменты; стратегический, тактический и оперативный уровни учета

Современные условия хозяйствования – глобализация и динамизм бизнеса, развитие информационных технологий, изменение стиля и методов управления – внесли значительные коррективы в содержание, предмет, объекты, методы управленческого учета. Управленческий учет сформировался в достаточно обширную и динамичную область научных знаний и практического опыта. Это приводит к тому, что развитие эмпирически установленных процедур управленческого учета опережает разработанность теоретических представлений о нем.

С одной стороны, современное состояние управленческого учета как вида практической деятельности характеризуется появлением новых учетно-управленческих процедур, инструментов и методов, рассматриваемых одним из видов конкурентных преимуществ и ключевых факторов повышения эффективности оперативной, тактической и стратегической деятельности. С другой стороны, в управленческом учете как области научных знаний сохраняется терминологическая неупорядоченность его категориального аппарата, слабая структурированность базовых компо-

нентов, неполная определенность места среди других учетно-управленческих наук. Указанное противоречие актуализирует необходимость разработки и обоснования концептуального базиса управленческого учета, приведение его в соответствие современным реалиям.

В экономической литературе подчеркивается, что для разных целевых запросов пользователей требуется разная информация. Относительная значимость качественных характеристик учетной информации при реализации разных целей или видов учета (финансового, налогового, управленческого и консолидированного учета) определена А.В. Глущенко [4]. Выделяя в своих исследованиях три уровня иерархии информации (операционная, тактическая, стратегическая), соотносимых с уровнями управления организации, А. Апчерч также подчеркивает различия между ними [1]. Под воздействием модифицируемых требований к информационному сопровождению процесса управления, в управленческом учете выделяются стратегический, тактический и оперативный горизонты, отличные пользователями информации, ее предназначением, принципами организации и конкретно-практическим инструментарием учетно-управленческого процесса.

Стратегический управленческий учет направлен на представление высшему руководству оценочной информации о внешнем

окружении с целью поиска и использования внутренних возможностей достижения устойчивой конкурентоспособности компании в долгосрочной перспективе. Учет ориентирован на сбор сведений о внешней среде, способных снизить ее неопределенность и обеспечить адаптацию компании к быстрым и неожиданным ее изменениям, информация довольно приближительна, агрегирована и зачастую носит качественный характер. Длительность периода дает возможность нарастить внутренний потенциал компании.

Тактический уровень управленческого учета обеспечивает информацией о средствах, с помощью которых стратегические цели, планы и решения преобразуются в действия среднего руководящего звена. В сравнении со стратегическим уровнем, временной диапазон здесь короче, в общем случае один год, точность – гораздо выше, а спектр информации – уже.

Оперативный управленческий учет в большей степени опирается на свойство обратной связи информации для быстрого реагирования управленцев на существенные отклонения фактических параметров объекта учета от заданных. В краткосрочном периоде состояние бизнес-среды определено, но ресурсы строго ограничены и требуют эффективного использования. Стабильность ситуации позволяет осуществлять выбор наилучшего варианта действий из ограниченного круга альтернатив и применять методы прогнозирования. Оперативная информация является гораздо более узкой, в большей степени внутренней, детальной и точной.

В связи с этим авторский подход к формированию концепции заключается в разработке теоретико-методологических основ управленческого учета как системы, которая включает стратегический, тактический и оперативный уровни информационного сопровождения процесса принятия соответствующих решений, раскрывает механизм их взаимодействия и возможности инструментального обеспечения этого процесса. Все уровни учета неразрывно связаны, поэтому на практике границы между тактической информацией, стратегической и оперативной несколько размыты. В то же время различия между стратегическим и оперативными уровнями управленческого учета очевидны, что и находит

отражение при разработке концептуальных положений системы управленческого учета.

Формирование целостной концепции управленческого учета требует его многоуровневого исследования на базе системного подхода, характерной чертой которого является иерархичность познания:

- «собственный» уровень – изучение содержания управленческого учета;
- «вышестоящий» уровень – определение места управленческого учета как элемента более широкой системы учета и управления предприятием;
- «нижестоящий» уровень – выделение и конкретизация базовых компонентов системы управленческого учета.

Изучение многообразия трактовок управленческого учета выявило, что представления многих авторов о его содержании со временем изменяются. Это послужило предпосылкой историко-эволюционного анализа генезиса управленческого учета, в результате которого выявлена взаимосвязь между изменениями, происходящими в компаниях и их окружении, и развитием управленческого учета. В связи с этим конкретизировано содержание дефиниции «управленческий учет» на современном этапе его развития. Управленческий учет представляет собой динамичную систему регламентированных учетно-аналитических процедур генерации экономической информации о внешней и внутренней среде организации, которая предполагается полезной в выработке стратегии достижения конкурентных преимуществ в рамках ограниченных ресурсов и мер ее текущей практической реализации при анализе альтернативных вариантов действий, связанных с неопределенностью хозяйственных ситуаций [10].

Содержание управленческого учета определяет его место в системах учета и управления предприятием. Суждения исследователей по вопросу места управленческого учета в учетно-управленческой системе обусловлены их пониманием сущности управленческого учета и систематизированы на рисунке 1.

Необоснованно приравнивать систему управленческого учета к системе управления, поскольку основной задачей управленческого учета является подготовка релевантной информации для принятия решений, а не сам процесс принятия решений. Управленчес-

кий учет нельзя ограничивать и рамками производственного учета, так как затраты не являются единственным фактором обеспечения конкурентоспособности предприятия, на которое и направлены управленческие решения. Сложно поддержать распространенное мнение и о том, что управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, так как ряд установленных законодательством требований к ведению бухгалтерского учета

противоречит свойствам системы управленческого учета, определяющим его специфику. Нам наиболее близка позиция, ориентированная на представление управленческого учета в качестве информационной системы организации, интегрирующей в себе бухгалтерские, экономические, маркетинговые, производственно-технологические данные и преобразующей их в релевантную для принятия решений информацию [7].

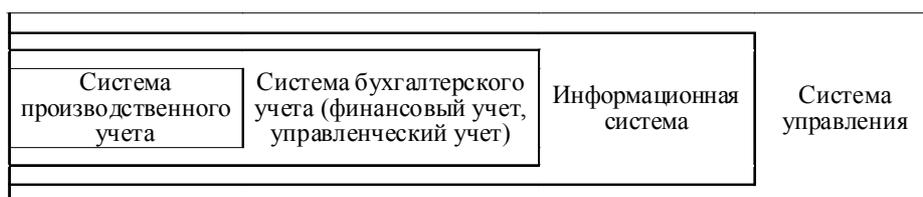


Рис. 1. Иерархическая систематизация позиций исследователей о сущности управленческого учета и его месте в системе управления предприятием *

* Составлено по: [2; 3; 5; 7; 8; 12; 13].

Современный управленческий учет выходит за пределы собственно бухгалтерского учета и выступает информационной системой, интегрирующей компоненты различных видов хозяйственного учета [11], прежде всего бухгалтерского и микростатистического, поскольку многие управленческие параметры, отображаемые в учете, определяются методами статистического наблюдения. В нем формируется экономическая информация о внешней и внутренней среде организации, при этом финансовые показатели воспринимаются лишь как часть более широкого набора базовых параметров. Включение статистического учета в сферу управленческого учета расширяет его потенциал: применение финансовых и нефинансовых показателей разной степени агрегирования, их структурного, динамического и корреляционного анализа в процессе учетно-аналитического сопровождения управленческих решений; построение хозяйственных моделей на основе регрессионных функций; прогнозирование будущих ситуаций.

Немаловажным в формировании целостного представления об управленческом учете является формулирование и идентификация системообразующих элементов, формирующих его концептуальную основу и механизм прак-

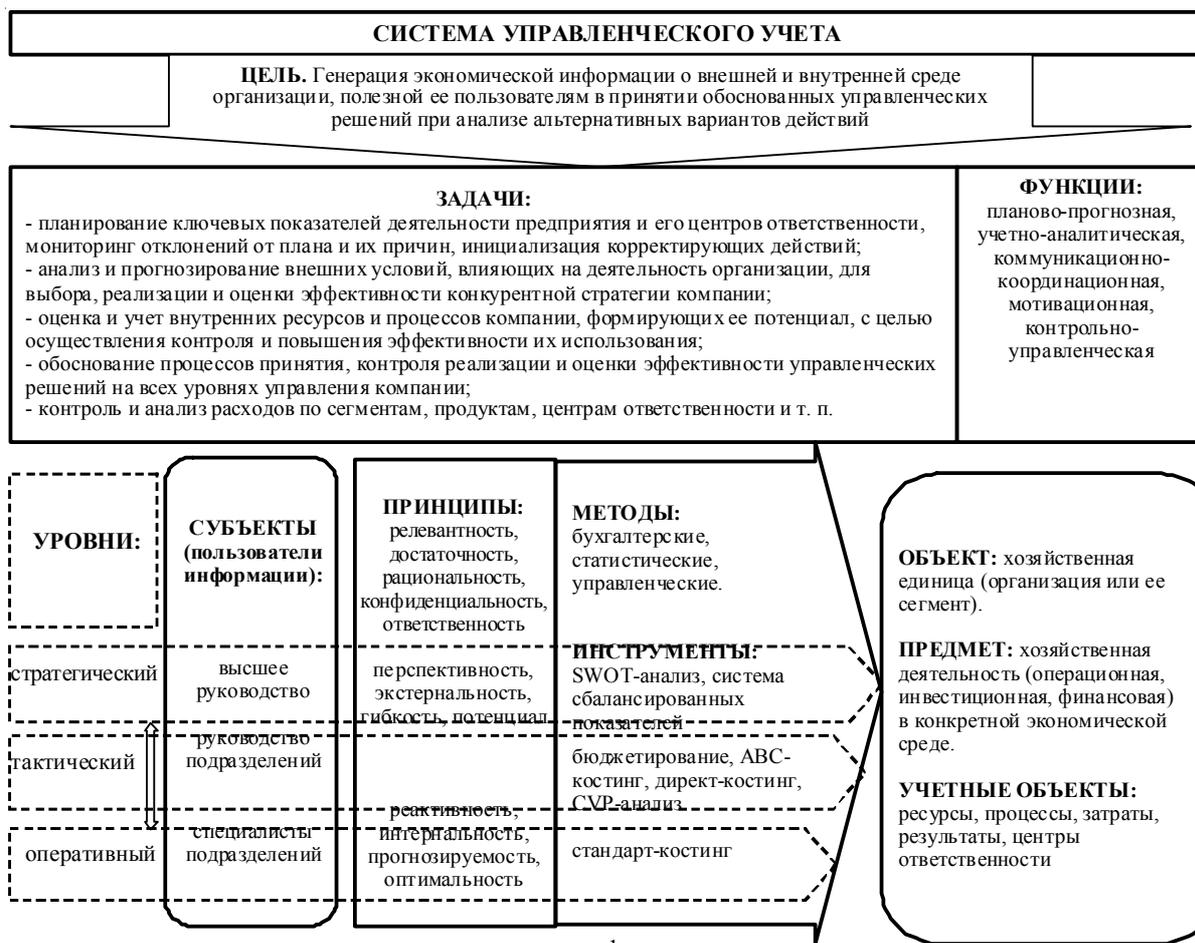
тической реализации, направленных на достижение целей субъектно-объектных отношений, включая цель, задачи, функции, предмет, объекты, принципы, методы и инструменты. Смешение понятий и определений теоретико-методологического аппарата управленческого учета, отсутствие четких границ между ними дискредитируют информационную значимость системы управленческого учета в повышении эффективности деятельности хозяйствующих субъектов. Поэтому на нижеприведенной схеме выделены, понятийно уточнены и структурированно представлены компоненты, составляющие теоретический базис современной концепции управленческого учета (см. рис. 2).

В соответствии с авторской концепцией целью управленческого учета является генерация экономической информации о внешней и внутренней среде организации, полезной ее пользователям в принятии обоснованных управленческих решений при анализе альтернативных вариантов действий. Приведенная формулировка определяет основные задачи формирования в системе управленческого учета информации, необходимой:

- для планирования и мониторинга ключевых показателей эффективности деятельности предприятия и его центров ответственно-

- контроля отклонений от запланированных показателей, выявления их причин и инициализации корректирующих действий;
- анализа и прогнозирования внешних условий, влияющих на деятельность организации, для выбора, реализации и оценки эффективности конкурентной стратегии компании;
- оценки внутренних ресурсов и процессов компании, формирующих ее потенциал, с

- целью осуществления контроля и повышения эффективности их использования;
- обоснования процессов принятия, контроля реализации и оценки эффективности управленческих решений на всех уровнях управления компании;
- контроля и анализа расходов по разным направлениям, сегментам, продуктам, клиентам, местам возникновения и центрам ответственности и т. п.



1

Рис. 2. Концепция управленческого учета *

* Составлено авторами.

Целью и задачами управленческого учета определяются его функции. Управленческий учет – это информационная составляющая процесса управления, поэтому в системе управления он выполняет ряд функций, производных от функций управления: планово-про-

гнозная, учетно-аналитическая, коммуникационно-координационная, мотивационная, контрольно-управленческая.

Ключевыми элементами системы управленческого учета выступают совокупность ее субъектов, объектов и их взаимосвязей.

Объектом любой науки выступает существующее в реальной действительности явление или процесс, на которые направлена деятельность, а предметом – часть объекта, определенный его аспект, исследуемый в каком-то конкретном случае. Объектом управленческого учета является хозяйственная единица (организация или ее сегмент), а предметом – хозяйственная (операционная, инвестиционная, финансовая) деятельность организации и ее структурных подразделений в конкретной экономической среде. Конкретно-практическое содержание предмета управленческого учета раскрывается в совокупности специфических объектов, отражаемых в его системе, к которым, на наш взгляд, относятся: ресурсы, бизнес-процессы, затраты, результаты, центры ответственности.

Субъектами управленческого учета являются основные пользователи информации, генерируемой в рамках его системы:

- высшее руководство – определяет стратегические цели управления организацией, получает интегрированные управленческие отчеты о достижении поставленных целей, проводит анализ факторов, влияющих на результаты выполнения долгосрочных целей организации;
- руководство структурных подразделений всех уровней – формирует оперативную стратегию реализации долгосрочных целей развития организации, получает управленческие отчеты о ключевых показателях деятельности подразделений, информацию планового и прогнозного характера, а также информацию о смежных подразделениях и контрагентах;
- специалисты структурных подразделений – отвечают за реализацию целей развития компании, получают информацию в пределах своей компетенции.

Исходные положения управленческого учета, качественные свойства учетно-управленческой информации закреплены в его принципах. Смещение акцентов в современной концепции управленческого учета в сторону его стратегического ориентирования выявило отличия в принципах управленческого учета на разных масштабных-временных горизонтах. В управленческом учете, помимо совокупности общесистемных принципов формирования

информации (релевантность, рациональность, конфиденциальность, целенаправленность, репрезентативная достоверность и др.), на отдельных его уровнях к информации предъявляются дополнительные требования, выступающие в качестве частных принципов [12].

К принципам стратегического управленческого учета относятся: перспективность (научное обоснование желаемого состояния компании в будущем), экстернальность (ориентация на внешнюю среду и адаптацию предприятия к ней), энтропия (сбор сведений, способных снизить неопределенность внешней среды и оценить характер ее воздействия на поведение фирмы), гибкость (способность адаптироваться к внешним изменениям и направлять результат приспособлений в окружающую среду), потенциал (поиск и наращивание ресурсных возможностей в конкурентной стратегии), качественный характер (измерение шансов и рисков, сильных и слабых сторон компании), агрегированность и вероятностный характер.

Оперативный уровень управленческого учета основан на следующих принципах: реактивность (реагирование на отклонения от заданных параметров), интернальность (оценка эффективности внутренних процессов), стабильность релевантного периода (допущение неизменности среды в краткосрочном периоде), прогнозируемость (возможность экстраполяции существующих тенденций функционирования), оптимальность (эффективное использование ограниченных ресурсов), финансовые измерители (информация выражена в виде доходов и затрат), аналитичность и точность.

Управленческий учет в своем развитии адаптирует разработанные смежными науками процедуры, инструменты и методы и разрабатывает собственные. В результате в настоящее время управленческий учет объединяет методы многих дисциплин, вариантность их использования в учете хозяйствующих субъектов зависит от решаемых управленческих задач:

- традиционные элементы метода бухгалтерского учета: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, баланс, отчетность, оценка и калькуляция. При этом содержание некоторых элементов изменяется: речь идет о внутренней отчетности, счета могут отражать не только ин-

формацию о фактически произведенных операциях, но и о планируемых и т. д.;

- специфические для учета количественные методы обобщения и интерпретации данных, то есть статистические, экономико-математические методы и методы анализа: группировка и обобщение, метод обобщающих показателей, регрессионный и динамический анализ, стохастические исчисления, многофакторный анализ, индексный метод и др.;

- методы управления: планирование и прогнозирование, нормирование и лимитирование, контроль и регулирование, анализ.

Базируясь на концептуальных подходах к управленческому учету, каждая компания формирует конкретный методический инструментарий, обеспечивающий обоснование, контроль реализации и оценку эффективности принимаемых управленческих решений. Инструментарий управленческого учета – это комплексный механизм координации и интеграции конкретных инструментов формирования учетно-управленческой информации, вариативное использование которых усиливает способность достижения поставленных целей, а инструмент – средство практической реализации одного или совокупности его методов. Важная роль инструментария управленческого учета заключается в том, что именно он определяет форму и механизм функционирования системы управленческого учета на практике и характер взаимодействия различных ее уровней.

Инструментальный аппарат управленческого учета характеризуется многообразием, а арсенал инструментов на разных уровнях управленческого учета отличается. Стратегический управленческий учет использует матричные аналитические инструменты, алгоритмы работы со «слабыми» и «сильными» сигналами, сценарный анализ, SWOT-анализ, GAP-анализ (анализ разрывов), портфельный анализ (анализ распределения деятельности по отдельным стратегиям относительно продуктов и рынков), анализ создания ценности для клиента, расчет затрат по жизненному циклу продукта, расчет целевых затрат, инвестиционные расчеты, сбалансированную систему показателей и др.

Известными инструментами тактического и оперативного уровней управленческого учета являются: финансовый анализ показателей деятельности, статические и динамические инструменты инвестиционных расчетов, бюджетирование, функционально-стоимостный анализ, инструменты учета затрат и калькулирования себестоимости, стандарт-костинг, директ-костинг, анализ косвенных затрат, CVP-анализ, ABC-анализ и т. д.

Селективная ценность отдельных инструментов с точки зрения полезности в формировании релевантной информации варьируется в разных средах и формируется совокупным влиянием двух основных групп факторов: потенциальными областями применения и целевыми информационными запросами пользователей, обусловленными сферой и спецификой деятельности экономического субъекта. С позиции потенциальных возможностей значимыми инструментами управленческого учета нам представляются система сбалансированных показателей и бюджетирование. Они пронизывают все уровни управления – от стратегического до оперативного, решают максимальное количество управленческих задач, обеспечивают системное описание деятельности хозяйствующего субъекта и представляют собой управленческие методики замкнутого цикла с обратной связью (учетно-аналитическое обеспечение процесса управления на всех его стадиях). Интегрирование указанных инструментов в единую информационную модель поддержки принятия и реализации управленческих решений позволяет рассчитывать на синергетический эффект их взаимодействия, повышая способность достижения целей.

Уточнение и дополнение категорий системообразующих элементов управленческого учета способствует развитию теоретико-методологических представлений о нем как области научных знаний, формированию современной концепции управленческого учета. Представленная концепция управленческого учета позволяет использовать ее как в теории, так и в практике формирования политики управленческого учета, направленной на рост потребительских качеств учетной информации на всех уровнях управления.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / А. Апчерч ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Валебникова, Н. В. Современные тенденции управленческого учета / Н. В. Валебникова, И. П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53–58.
3. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / М. А. Вахрушина. – М. : ИКФ Омега-Л, 2002. – 528 с.
4. Глущенко, А. В. Методология внутренней стандартизации учета в агрохолдингах : монография / А. В. Глущенко // Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2008. – 372 с.
5. Глущенко, А. В. Качество учетной информации как научная категория / А. В. Глущенко // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2008. – № 1. – С. 90–94.
6. Ивашкевич, В. Б. Современные тенденции развития управленческого учета / В. Б. Ивашкевич, С. Н. Зайцев // Бухгалтерский учет. – 1996. Т. – № 12. – С. 34–37.
7. Магомеднабиева, Э. Н. Место современного управленческого учета в управленческой информационной системе предприятия / Э. Н. Магомеднабиева // Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : межвуз. сб. науч. ст. – Волгоград : Волгогр. науч. изд-во, 2010. – С. 206–216.
8. Палий, В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58–62.
9. Пизенгольц, М. З. О содержании управленческого учета / М. З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 19. – С. 60–62.
10. Самедова, Э. Н. О развитии управленческого учета в контексте эволюции учетно-экономической мысли / Э. Н. Самедова, Р. А. Набиев, А. В. Глущенко // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия «Экономика». – 2011. – № 2. – С. 174–181.
11. Самедова, Э. Н. Понятийно-категориальный анализ системы управленческого учета / Э. Н. Самедова // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия «Экономика». – 2010. – № 2. – С. 242–246.
12. Самедова, Э. Н. Современные принципы управленческого учета / Э. Н. Самедова // Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 22–29 апреля 2011 г. Вып. 3. Мировая экономика и финансы / ВолГУ ; редкол.: А. Э. Калинина (отв. ред.) [и др.]. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2011. – С. 475–479.
13. Соколов, Я. В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18 – С. 50–52.
14. Стуков, С. А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет / С. А. Стуков // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 2. – С. 64–66.
15. Шеремет, А. Д. Управленческий учет : учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 510 с.

CONCEPTUAL BASIS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

A.V. Glushchenko, E.N. Samedova

The article proves the necessity of the development of conceptual basis of management accounting. On the basis of the system approach it is formed the concept of management accounting, including: the authors define the category of «management accounting»; determine the place of management accounting in the management information system; operational, tactical and strategic levels are identified in management accounting system; basic elements of management accounting (the purpose, objectives, functions, objects, subject, principles, methods, economic instruments) are structured and the terms are specified.

Key words: *concept of management accounting; system approach; basic elements of a system; purpose, objectives, functions, objects, methods, instruments of management accounting; strategic, tactical and operational levels of accounting.*