

УДК 338.2

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ

Маматурдиев Гулам Маматурдиевич

д-р экон. наук
Российский государственный социальный университет (филиал), Ош
(Киргизия)

Давыдов Илхом Уктамович

канд. экон. наук
Российский государственный социальный университет (филиал), Ош
(Киргизия)

Жоробаев Музаффар Ганижанович

преподаватель
Кыргызско-Узбекский университет, Ош (Киргизия)

author@apriori-journal.ru

Аннотация. В статье рассматриваются основные методологические принципы и методические приемы, процедуры управленческого учета, предлагаемые отечественными и зарубежными авторами на протяжении значительного количества лет, должны адаптироваться, к отраслевым особенностям производства которые возникают в процессе реструктуризации, реорганизации и т.д.

Ключевые слова: управленческий учет; финансовая отчетность; калькуляция; себестоимость.

METHODOLOGICAL BASES OF THE ORGANIZATION MANAGEMENT ACCOUNTING OF EXPENSES

Mamaturdiev Ghulam Mamaturdievich

doctor of economics
Russian State Social University (branch), Osh (Kyrgyzstan)

Davydov Ilhom Uktamovich

candidate of economics
Russian State Social University (branch), Osh (Kyrgyzstan)

Zhorobayev Muzaffar Ganizhanovich

lecturer
Kyrgyz-Uzbek university, Osh (Kyrgyzstan)

Abstract. In article it is considered the basic methodological principles and methodical receptions, the procedures of management accounting offered by domestic and foreign authors throughout a significant amount of years have to adapt, to branch features of production which arise in the course of restructuring, reorganization, etc.

Key words: management accounting; financial statements; accounting; prime cost.

Управленческий учет, как и финансовый, имеет многовековую историю. В Кыргызской Республике учет тесно переплетался с планированием, причем вся ответственность за простой возлагалась на управляющих. Промышленный учет в Кыргызстане, как и в других странах СНГ, обеспечивал сплошное документирование, достигалась аналитичность

информации, которая необходимая для управления отдельными структурными подразделениями предприятия. Анализ источников отечественной и зарубежной научной мысли показывает, что важнейшей составной частью управленческого учета был и остается учет затрат и калькулирование себестоимости. В книге «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» Я.В. Соколов дает периоды формирования традиционных калькуляционных систем, а также систем «стандарт-кост» и «директ-кост», приведших к качественным изменениям информационной базы менеджмента. В частности, четкую теорию калькуляции полной себестоимости дал А. Кальмес (1912 г.), Ч. Гаррисон (1911 г.) создал систему стандарт-кост, Ч. Кларк (1933) сформулировал принципы директ-костинга. XX век дал развитие бюджетированию, учету затрат по центрам ответственности, стратегическому управленческому учету.

Анализ научных публикаций позволяет сделать вывод о том, что учет остается важной составляющей информационного процесса, оказывающей влияние на принятие экономических решений. К. Эрроу рассматривает информацию как товар, т.е. отдельную экономическую категорию. Он утверждает, что «механизм передачи информации способствует повышению экономической эффективности. Поскольку учет выступает в качестве единственного источника, способного дать реальную картину деятельности отдельного предприятия, следовательно, роль учета велика и может, только расти» [2]. Однако, управленческий учет в общей системе учета до сих пор не выделен в отдельную систему. По нашему мнению отсутствие разделения системы учета на финансовую и управленческую тесно связано с традиционно использовавшимся в странах СНГ подходом к его регулированию. Следует отметить, что международная практика бухгалтерского учета относит выделение управленческого учета из общей системы к 40-50 гг. XX века. В основном это было связано с проблемой повышения эффективности предпринимательской деятельности.

Развитие методологии и методики управленческого учета, как системы, обновляется новыми калькуляционными системами, методами распределения и перераспределения затрат. Управленческий анализ «забирает» из традиционного управленческого учета методы анализа поведения затрат, анализа нестандартных решений при сложных управленческих ситуациях, планирование, методы бюджетирования и т.д. Бухгалтерский учет, представляя собой важнейшую информационную функцию, можно назвать управленческим, однако в литературе (в основном англоязычной) управленческим стали называть тот раздел бухгалтерского учета, который связан с отражением и контролем издержек производства [9].

Анализируя и принимая во внимание современное состояние информационного обеспечения управления предприятием в Кыргызской Республике, можно отметить, что система финансового учета и отчетности не представляет информации для принятия решений менеджерами.

Результаты проведенных нами исследований показывают, что такая ситуация прослеживается почти во всех странах СНГ. Вместе с этим необходимо отметить, что некоторые ученые значительно продвинулись в этом направлении и для положительного решения вопроса предлагают выделить следующие подходы к построению системы управленческого учета: маржинальный; функциональный; калькуляционный.

Наибольшей популярностью в практике и теории управленческого учета пользуется маржинальный подход, основывающийся на делении затрат на переменные и постоянные [1].

Необходимо отметить, что в Кыргызстане преобладает калькуляционный подход, согласно которому управленческий учет – это учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с добавлениями из других областей экономики. Так, в образовательном стандарте для высшей школы управленческий учет разбит на бухгалтерский управленческий учет и управленческий анализ. В публикациях встречаются предложения

по разделению управленческого бухгалтерского учета и управленческого анализа [5]. На предприятиях складывается практика переименования производственных групп бухгалтерии в управленческую бухгалтерию. В противоположность этому традиционная система управленческого учета предусматривает, что информация рождается и развивается в «одних руках». «Калькулирование» – это только один из блоков управленческого учета. Другими возможными её составляющими являются: бюджетирование и анализ гибких бюджетов; подготовка информации для проблемных групп стратегических, тактических и оперативных решений; создание информационного обеспечения эффективного управления подразделениями организации; внутренний аудит и др. [6, с. 31].

По нашему мнению управленческий учет, как социально-экономическое явление, динамично развивается, расширяются его функции, увеличивается количество решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые методы. В связи с этим можно говорить о различных этапах развития западного и отечественного управленческого учета в XX веке. В западных странах изменение методологии и организации управленческого учета происходило в рамках развития бухгалтерского учета, в Кыргызской Республике, как и в других странах СНГ – в рамках планирования, экономического анализа, оперативного и бухгалтерского учета. Поэтому нами были выделены стадии, на которых происходили качественные изменения управленческого учета за рубежом и в странах СНГ, в том числе Кыргызской Республике.

1. Примерно до 1950 г. разработчики и пользователи управленческого учета уделяли внимание определению затрат для целей исчисления прибыли и контроля, использовались бюджетирование и калькуляционные методы.
2. Приблизительно с 1950 по 1965 гг. внимание к управленческому учету сменилось на подготовку информации для управленческих решений и контроль с использованием таких технологий, как ситуа-

ционный анализ и учет ответственности. Развивается калькуляционная система «директ-костинг».

3. В 1965-1985 гг. стали популярными разработки по учету использования ресурсов в бизнес-процессах, применению анализа эффективности бизнес-процессов.
4. С 1985 г. происходит дальнейшее совершенствование учетных технологий, метода «ABC – костинг», калькулирования по последней операции и др. В этот период развивается стратегический управленческий учет. С ним связано появление таких систем, как калькулирование на основе движения продукта, калькулирование по стадиям «жизненного» цикла и др. [7].

Анализируя мнения экономистов по поводу «управленческого учета», «учета затрат», мы пришли к выводу о том, что до сих пор многие вопросы как теоретического так и практического характера не нашли своих положительных решений. Остановимся некоторых из них. Например, К. Друри, С.А. Стуков и др. различают только производственный и управленческий учет. Так, например, К. Друри считает, что в системе производственного учета определяются производственные затраты для оценки стоимости готовой продукции. Необходимо отметить, что задачей управленческого учета является подготовка соответствующей финансовой информации для должностных лиц внутри предприятия, которая необходима им для принятия правильных решений, планирования, контроля и регулирования [3]. С.А. Стуков полагает, что, хотя производственный учет служит важнейшей составной частью системы управления деятельностью предприятий, присваивать ему название «управленческий» было бы неправомерно. Участки учета, относимые к финансовой бухгалтерии, являются не менее важными с точки зрения получения необходимых данных, анализа и принятия на их основе управленческих решений.

Управленческий учет в качестве самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета впервые возник в США и за сравнительно короткое время получил распространение в странах Европы, Японии, Канаде и др. Самым существенным обстоятельством в организации бухгалтерского учета США следует признать его деление на финансовый и управленческий. В нашем понимании финансовый учет - это и есть бухгалтерский учет, а управленческий представляет собой аналитический учет к счету основного производства, калькуляцию себестоимости, регистрацию затрат предприятия и перспективный анализ хозяйственной деятельности. Первый круг проблем составляет так называемый систематизированный учет, второй – проблемный.

Анализ научных публикаций подтверждает тот факт, что главным в управленческом учете является все-таки учет затрат. Его создателем можно считать Александра Гамильтона Черча (1901). Он привнес в американский учет проблему определения состава затрат, но основная заслуга американских бухгалтеров связана с возникновением четырех основных методов учета затрат калькулирования готовой продукции (стандарт-кост, директ-костинг, центры ответственности, ABC – метод).

Впервые управленческий учет был официально признан в 1972 году американской ассоциацией бухгалтеров, разработавшей программу подготовки специалистов по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера – аналитика.

Согласно взглядам И.Е. Глушкова управленческий учет представляет собой систему, обеспечивающую руководителей и специалистов предприятия производственной информацией для принятия эффективных решений и обеспечивающую пользователей информации для оценки деятельности предприятия. Сущность управленческого учета он определяет как интегрированную систему учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений к координа-

ции проблем будущего развития предприятия. По нашему мнению, в системе управленческого учета собирается информация в основном об издержках производства, которые группируются и учитываются по:

1. Видам затрат (номенклатура продукции, работ, услуг).
2. Местам возникновения затрат (структурным подразделениям – рабочие места, бригады, цеха – где концентрируется потребление материальных ресурсов).
3. Носителям затрат (видам продукции, работ, услуг), предназначенным для реализации на рынке.

Управленческий учет – по определению профессиональной организации – Института управленческих бухгалтеров (IMA) – это добавляющий ценность процесс непрерывного совершенствования планирования, проектирования, измерения и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который направляет действия менеджмента, мотивирует поведение, поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации. Мы придерживаемся такого же мнения.

В современных условиях под системой управленческого учета можно понимать и совокупность детально проработанных форм и методов коммуникационной связи между предприятиями (подразделениями); текущее планирование деятельности структурных подразделений; обеспечение оперативности сбора и обработки информации; оперативный контроль над уровнем расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, анализ и прогнозирование сложившейся финансовой ситуации. Как было отмечено выше, становление управленческого учета произошло на базе калькуляционного учета, поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство в различных классификационных аспектах. Что присутствует в определении понятия «управленческий учет», появившегося в последнее время в переводной

экономической литературе, а также в работах по бухгалтерскому учету и использованию его информации для целей управления.

Сущность современного управленческого учета, на наш взгляд, состоит и в рассмотрении совокупности признаков, определяющих управленческий учет как целостную информационно-контрольную систему предприятия: полнота информационного обеспечения, целенаправленность, непрерывность, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях, практическое отражение использования объективных экономических законов общества.

Анализ определений, связанных с управленческим учетом, встречающихся в современной литературе, в основном отражает функции управленческого учета в процессе управления организацией, количеством перечислений действий учета, отличий от финансового учета, расстановкой акцентов.

Анализируя определения «управленческий учет», можно выделить 2 основных подхода:

1. управленческий учет – как система, включающая функции традиционного бухгалтерского учета (фиксацию, измерение, наблюдение, систематизацию и отражение на счетах), экономического анализа и планирования;
2. управленческий учет – как составная часть традиционного бухгалтерского учета.

В настоящее время нет четких определений предмета управленческого учета. Но изменяются система и методы управления деятельностью предприятия, и, наряду с этим, меняются процедуры и содержание управленческого учета. Особенно это касается моделирования учета затрат и калькулирования на предприятиях с разной организационной структурой, спецификой технологии и организации производства, влиянием изменяющихся внешних факторов (инфляции, структурной перестройки экономической политики государства и др.). В связи с этим из-

меняется и перечень объектов и субъектов управления. Наука об управлении формирует и совершенствует предмет управленческого учета. По нашему мнению, предметом управленческого учета в общем виде является совокупность объектов в процессе всего производственного цикла управления производством.

В соответствии с действующими нормативными документами в Кыргызской Республике непосредственно к области управленческого учета, по нашему мнению, можно отнести следующие задачи:

- обеспечение информацией для контроля за соблюдением целесообразности хозяйственных операций, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение негативных результатов хозяйственной деятельности предприятия и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения его финансовой устойчивости.

Существующий закон, регламентирующий бухгалтерский учет в Кыргызской Республике, не выделяет группу проблемных управленческих решений, требующих специальной информационной базы, хотя последняя задача достаточно емкая. Задачи можно конкретизировать, например, выделив калькулирование себестоимости для оценки запасов, исчисления финансовых результатов, ценообразования [6, с. 31].

Кроме того, по нашему мнению, система управленческого учета предполагает и комплексное решение задач по управлению доходами и расходами, денежными потоками, оборотными средствами и капитальными вложениями, т.е. финансовой деятельностью организации.

До последнего времени в бухгалтерском учете Кыргызской Республики специально не предусматривались счета для ведения управленческого учета. Нужная информация для контроля расходов по статьям отдельных бюджетов и смет формировалась как аналитическая информация на счетах финансового учета.

Управленческий учет, зародившись на основе системного бухгалтерского учета, синтезировал в себе как его часть, так и часть оперативного учета, планирования и экономического анализа. В настоящее время он остается в составе бухгалтерского учета - основного источника, генерирующего информацию в организациях для внутренних и внешних пользователей.

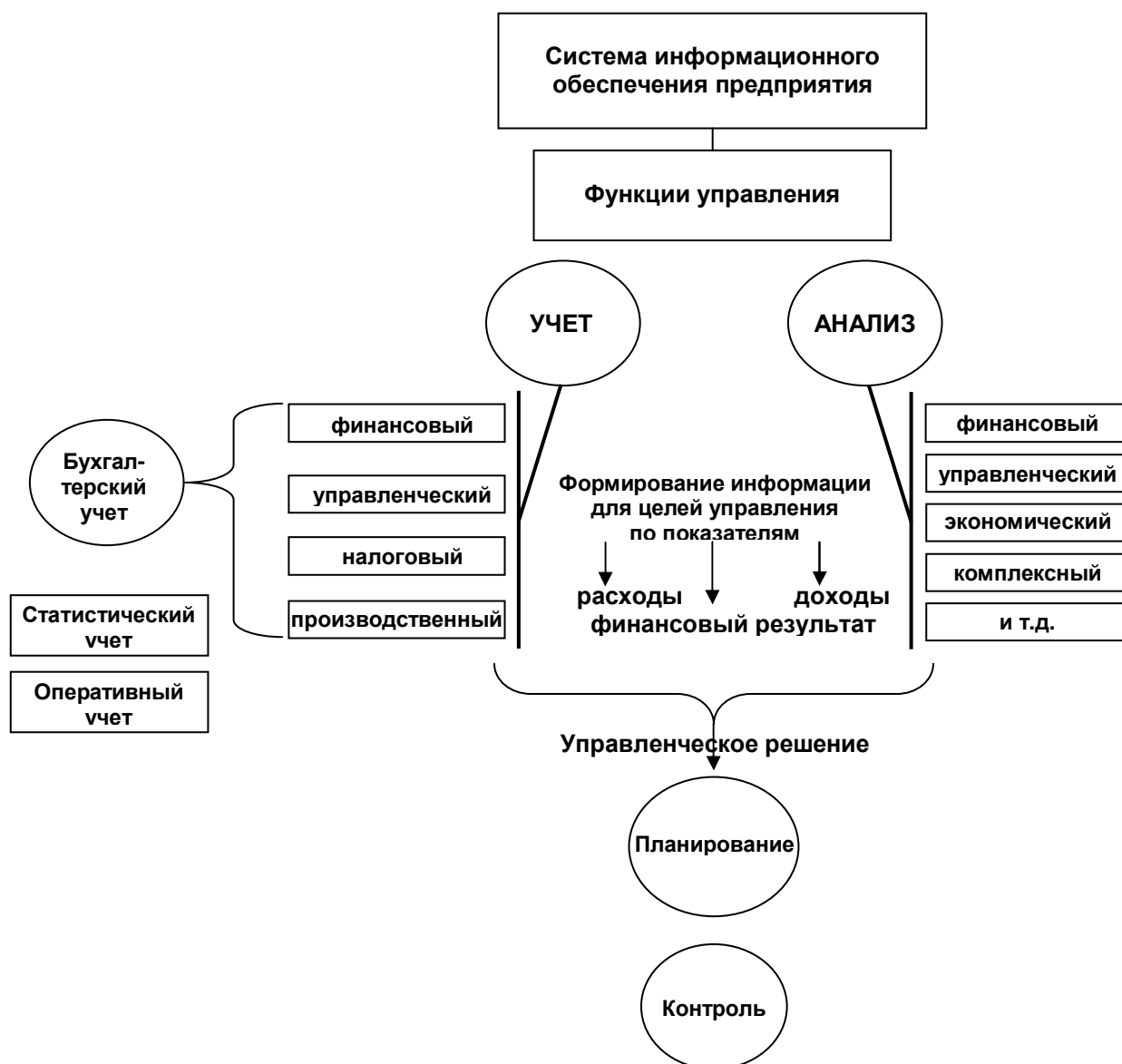


Рис. 1. Система управления предприятием

Проведенные нами исследования, а также изучение позиции отечественных и зарубежных ученых позволили сделать вывод о том, что управленческий учет развивался с момента возникновения учетных процедур и постепенно выделялся в самостоятельную систему. На каждом этапе своего развития управленческий учет отражал потребности руководителя в получении достоверной информации. В настоящее время под управленческим учетом понимается и формирование информации, и анализ процедур, связанных с объектами калькулирования и бюджетирования.

На указанном рисунке показаны информационные связи, объединяющие учетно-аналитическую систему со всеми функциями управления.

Сущность нашего подхода к вопросу «управленческий учет» состоит в том, что под ним понимается непрерывная, регулируемая система сбора, обработки, регистрации, передачи и хранения информации о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, а также планирования, прогнозирования и бюджетирования, калькуляций и смет расходов, необходимых для целей управления. Управленческий учет является частью общей учетно-аналитической системы управления предприятием.

Кроме того, мы считаем, что управленческий учет включает в себя и изучение таких важных проблем, как анализ поведения различных видов расходов, их влияние на величину финансового результата, системы учета затрат и калькулирования себестоимости в различных типах производственных процессов, планирование (сметное планирование, бюджетирование), внедрение системы нормативных затрат и анализ отклонений фактических данных от их нормативных или бюджетных значений, использование данных анализа при оценке исполнения бюджетов, эффективности работы отдельных менеджеров и управления в целом. Кроме этого, мы считаем, что основные методологические принципы и методические приемы, процедуры управленческого учета, предлагаемые отече-

ственными и зарубежными авторами на протяжении значительного количества лет, должны адаптироваться, во-первых, к отраслевым особенностям производства готового продукта, работ, услуг, и во-вторых – к особенностям ведения бизнеса и изменения системы управления, которые возникают в процессе реструктуризации, реорганизации и т.д.

Список использованных источников

1. Gray S.L. Towarels a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. Abacus. 1988. March.
2. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / под ред. В.А. Новака. М.: Финансы, 1970.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / под ред. С.А. Табалиной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 560 с.
4. Карданская Н.Л. Основы принятия управленческих решений. М.: Русская деловая литература, 1998. 288 с.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 374 с.
6. Кенешбаева З.М., Давыдов И.У. Проблемы оптимизации бюджетных отношений в Кыргызской Республике // Стратегии устойчивого развития национальной и мировой экономики. Матер. междунар. научно-практ. конф. 2015. С. 31-35.
7. Корнеева Т.А. Управленческий учет в системе современного менеджмента: дис. ... канд. экон. наук. Самара, 1997. 187 с.
8. Маматурдиев Г.М., Давыдов И.У., Кенешбаева З.М. К вопросу занятости сельского населения Кыргызской Республики // Социальная политика и социология. 2013. Т. 2. № 2 (93). С. 63-74.
9. Скоун Т. Управленческий учет / под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 179 с.