

ники и программного обеспечения, оказания индивидуальных услуг).

О.М. Цепелева

## СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА, ЕГО РАЗВИТИЕ

**В**озникнув в глубине XV в., бухгалтерский учет представлял собой форму ведения счетоводства и выполнял функции по учету основных хозяйственных операций в книгах счетов. Постепенно развиваясь, к середине XX в. бухгалтерский учет перестал быть только формой счетоводства, хранителем документации. С появлением вычислительной техники, персональных компьютеров возможности бухгалтерской службы расширились, она стала заниматься не только собственно учетом, но и участвовала в планировании деятельности фирмы, принятии управленческих решений и контроле за их выполнением. Бухгалтерский учет постепенно стал не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, но превратился в «участника» и «исполнителя» управленческой политики предприятия. Появились дополнительные функции по сбору и обобщению информации для группы лиц, принимающих хозяйственные решения, по формированию и сохранению справочной информации разного назначения – в целях планирования, прогноза, принятия решений, контроля.

Бухгалтерский учет приобрел оперативность, аналитичность. Большое внимание бухгалтеры стали уделять учету затрат на производство, учету фактического объема производства, оценке выполнения производственных программ не только всего предприятия, но и его подразделений.

По мере того, как в странах с развитой рыночной экономикой усиливались управленческие функции бухгалтерского учета, происходило становление и развитие такого специального направления бухгалтерского учета, как управленческий учет. Развитие управленческого учета связывают с:

- увеличением масштабов производства;
- усложнением производственных процессов;
- концентрацией капитала;
- обостряющейся внешней и внутренней конкуренцией;
- необходимостью сохранения коммерческой тайны;

- инфляцией;
- появлением новых методов планирования и анализа производственной деятельности, основанных на построении экономико-математических моделей.

Выделение управленческого учета обусловило появление на предприятиях двух бухгалтерий: финансовой и управленческой. Финансовая бухгалтерия решает проблемы взаимоотношений фирмы с государством, налоговыми органами, банками, акционерами, поставщиками и покупателями и призвана обслуживать интересы внешних пользователей учетной информации. Управленческая бухгалтерия направлена на решение внутренних проблем, связанных с повышением эффективности работы предприятия. На основе информации, предоставляемой управленческой бухгалтерией, принимаются оперативные, тактические, стратегические решения как в производственной сфере, так и в области финансов и регулирования.

Довольно быстро в рамках управленческого учета происходит процесс интеграции традиционных методов учета, анализа, нормирования, планирования и контроля в единую систему получения, обработки информации и принятия на ее основе управленческих решений, систему, которая управляет предприятием, будучи ориентирована на достижение не только текущих целей получения прибыли, но и глобальных стратегических целей.

Исследованию этапов развития управленческого учета в западных странах уделяется внимание в трудах российских и зарубежных экономистов.

Так, В.И. Ткач в работе «Управленческий учет: международный опыт» выделяет следующие этапы развития управленческого учета:

1. Промышленный учет (конец XIX в.)

Этот этап характеризуется появлением промышленной бухгалтерии, определяющей себестоимость отдельных видов продукции, методов распределения накладных расходов. Использовалась схема интегрированного производственно-финансового учета.

2. Аналитический учет (до начала второй мировой войны).

На этом этапе произошло разделение бухгалтерии на две: финансовую и аналитическую, сформировались принципы управленческой бухгалтерии, решающей тактические проблемы управления на основе определения и анализа результатов по центрам ответственности.

3. Управленческий учет (до 1953 г.)

В бухгалтерии стали широко использовать плановые показатели, стандарты, нормы, сметы, данные по предвидению и др. Получили развитие «стандарт-костинг», нормативный метод. Бухгалтерия на этом этапе интегрировала функции учета и планирования. Учет осуществ-



лялся по сегментам деятельности. Сегментами деятельности наряду с традиционными (готовые изделия, центры ответственности, заказы) выступили типы и классы покупателей, каналы распределения, географические зоны реализации, потребность в продукте и др.

4. Маржинальный учет (простой и развитой директ-костинг) (до 1975 г.).

Этот этап характеризуется тем, что бухгалтерия наряду с решением тактических задач стала решать стратегические задачи управления на основе использования ЭВМ и четкого подразделения затрат на переменные, пропорциональные объему производства, и постоянные или структурные, независимые от объема производства, что является основой использования в учете метода «директ-костинг». Отсюда - широкое использование в учете и анализе понятия мертвой точки (критического объема производства). Среди методов решения проблем появились такие, как построение моделей, математическое программирование, оптимизация подсистем, теория вероятностей. Управление затратами и себестоимостью ведется по данным об усеченной себестоимости в отличие от всех предыдущих систем учета, в которых в управлении использовались данные о полной себестоимости.

5. Стратегический учет (с 1975 г. до настоящего времени).

На стратегическом этапе появилось понятие стратегической бухгалтерии, обеспечивающей принятие стратегических решений и их анализ по данным стратегического учета и планирования. Получил свое развитие системный анализ, стратегический анализ (рынки, продукты-изделия, процессы, социальные группы населения), анализ «затраты-выпуск-процессы».<sup>1</sup>

Польский автор А. Яругова возникновение управленческого учета связывает с тем переломным моментом в развитии учета, когда на предприятиях по центрам ответственности стали планировать не только затраты, но и доходы, а затем распространили планирование по центрам ответственности на всю деятельность предприятия. В своей работе «Управленческий учет: Опыт экономики развитых стран» А. Яругова выделяет следующие основные этапы становления и развития управленческого учета:

1. Формирование системы standart – costs, ставшей мощным инструментом инженерного контроля технологических процессов. Развитые варианты этой системы обеспечивают возможность устанавливать стандарты не только на затраты, но и на доходы предприятия, а главное - позволяют организовать управление предприятием по отклонениям фактических результатов от предусмотренных установленными стандартами.

2. Введение в анализ понятия «порог рентабельности» и четкое разделение затрат предприятия на переменные и постоянные, что оказало существенное влияние на развитие внутреннего хозрасчета, распространение его принципов на различные уровни управления.
3. Формирование системы direct-costing, позволяющей выделять такие категории, как нетто-доход (прибыль в традиционном понимании) и брутто-доход (прибыль плюс постоянные издержки). Появление этой системы привело к стиранию границы между планированием и учетом, позволяло перейти к многовариантному планированию. Это имело огромное значение в условиях неполного использования производственных мощностей.
4. Применение экономико-математических методов и техники имитационных расчетов позволило включить в предмет управленческого учета задачи, связанные с планированием объема производимых партий готовой продукции, контролем и управлением запасами, формированием моделей учета затрат и доходов, а также осуществлением инвестиций в условиях неопределенности хозяйственной конъюнктуры.
5. Распространение электронной вычислительной техники резко повысило практическую значимость бухгалтерского учета, позволило решать принципиально новые, ранее недоступные ему задачи. Это привело к концентрации в руках главного бухгалтера всего планирования и контроля, а также анализа отклонений фактических результатов от установленных стандартов. В обязанности главного бухгалтера вошли, в частности, установление центров ответственности, разработка системы внутренних отчетов. Наконец, был образован особый институт специалистов-экспертов по управленческому учету.
6. Развитие кибернетики, общей теории систем и общей теории управления привело к необходимости осмыслить в категориях наук систему понятий управленческого учета. В результате центр тяжести исследований сместился с информационной системы отдельного предприятия на нормы и цели более широкой внешней системы, в которую управление и учет входят как составляющие элементы. На этом этапе были уточнены такие традиционные для бухгалтерского учета понятия, как затраты, результаты, эффективность, возникли такие процедуры, как управление ценами, регулирование норм и т.п.
7. Изучение различных аспектов поведения привело к перемещению акцента с поведения отдельного человека на поведение организации в целом, что значительно обогатило управленческий учет, особенно теорию и практику контроля хозяйственной деятельности через планирование.<sup>2</sup>

По мнению А. Яруговой, в настоящее время развитие управленческого учета идет путем конструирования комплексных финансово-



экономических моделей предприятий. Это дает возможность соединить управленческий учет на микро- и макро-уровнях с достижениями теории организации управления.<sup>3</sup>

Как видно, взгляды этих двух авторов на историю развития управленческого учета имеют ряд отличий. Если А. Яругова жестко определяет момент возникновения управленческого учета, что, по нашему мнению, является не совсем корректным, то В.И. Ткач, выделяя этапы развития управленческого учета, прослеживает развитие управленческого направления в учете еще до его выделения в отдельную систему. А. Яругова более подробно рассматривает развитие управленческого учета за последние двадцать лет, связывая его в первую очередь с использованием в области управленческого учета достижений таких дисциплин, как теория управления, кибернетика, психология и др.

Как видно из истории развития, управленческий учет – довольно новая область знаний. До сих пор в научной литературе нет четкого ответа на вопрос: «Что же такое управленческий учет?».

Можно согласиться с мнением, высказанным С.А. Николаевой, что управленческий учет появился на Западе именно как элемент практической деятельности предприятий и фирм.<sup>4</sup> И, по нашему мнению, рассматривать управленческий учет как самостоятельную научную дисциплину со своим предметом, методами, объектами еще рано. Даже за рубежом, где управленческий учет получил свое широкое развитие, его рассматривают лишь в рамках общей теории бухгалтерского учета.

В настоящее время различные авторы по-разному раскрывают понятие управленческого учета.

Так, в учебном пособии «Управленческий учет» под редакцией А.Д. Шеремета дается следующее определение: «Управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».<sup>5</sup>

Такое же определение дает и М.А. Вахрушина, но особо выделяя, что в основе информационной базы управленческого учета лежат данные об издержках предприятия.<sup>6</sup>

Английский экономист Стони Скоун определяет управленческий учет как предоставление менеджерам финансовой информации с целью помочь им в ключевых сферах: планировании, контроле, принятии решений.<sup>7</sup>

Хотелось бы отметить, что зарубежные авторы в своих монографиях избегают давать научное определение управленческому учету. Они не раскрывают сущность управленческого учета как научной дисциплины, а рассматривают его как особый вид практической деятельности, осуществляемой бухгалтерской службой.

С.А. Николаева считает, что управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия.<sup>8</sup>

Л.Б. Сидельникова предлагает следующее определение: «Управленческий учет – это стратегия и тактика внутреннего управления деятельностью организации».<sup>9</sup> Так, по ее мнению, стратегия управленческого учета представляет собой систему планирования и координации управленческих решений, определяющих развитие организации на длительный период; тактика же управленческого учета включает: информационное обеспечение, контроль и регулирование, оценку результатов ранее принятых управленческих решений и ответственность за их исполнением.

А. Яругова в упомянутой работе высказывает следующее мнение: «... Управленческий учет – это учет затрат и доходов, учет эффективности хозяйственной деятельности вообще и капиталовложений в частности, методы оптимизации и имитации хозяйственных процессов».<sup>10</sup> Хотелось бы отметить, что А. Яругова не преследовала цели дать точное и обоснованное определение управленческого учета в своей работе.

Таким образом, одни авторы (А.Д. Шерemet, М.А. Вахрушина) управленческий учет рассматривают в узком понимании, определяя его лишь как подсистему бухгалтерского учета. Другие, напротив, дают слишком широкое определение управленческого учета как стратегии и тактики внутреннего управления. По нашему мнению, управленческий учет не может являться непосредственно стратегией и тактикой управления, он служит лишь их информационной базой. Мы полагаем, что управленческий учет также не следует рассматривать как подсистему бухгалтерского учета при том весьма узком определении бухгалтерского учета, который существует сейчас в нашей научной школе.

Во-первых, круг вопросов, решаемых управленческим учетом в области управления предприятием несколько шире, чем у бухгалтерского учета. Помимо сбора и обобщения информации, контроля и анализа управленческий учет включает в себя прогнозирование и планирование, оперативный учет.



Во-вторых, в управленческом учете не всегда соблюдаются принципы бухгалтерского учета. Так, в управленческом учете используется более широкая информационная база, здесь может игнорироваться принцип документальной обоснованности учетной информации, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки. Также в управленческом учете возможно использование не количественной информации, такой, как слухи, результаты социологических опросов, прогнозы погоды и т.п.

В-третьих, метод управленческого учета гораздо шире, чем метод бухгалтерского учета. В нашей теории бухгалтерского учета четко определено восемь обязательных элементов метода бухгалтерского учета: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, баланс, отчетность, денежная оценка, калькуляция. Управленческий учет пользуется этими приемами, но не всегда. Наряду с ними в управленческом учете используются методы экономического анализа, математической статистики, финансов, микроэкономики и др.

И все же не хотелось бы быть столь категоричными в утверждении, что управленческий учет не является подсистемой бухгалтерского учета. Конечно, в рамках того понимания бухгалтерского учета и трактования его методологических основ, который существует сейчас в нашей научной школе, управленческий учет нельзя рассматривать как подсистему бухгалтерского учета. Так в статье 1 Федерального закона Российской Федерации № 129-ФЗ от 21.11.1996г. «О бухгалтерском учете» дается следующее определение: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций». И в учебных пособиях наших авторов по бухгалтерскому учету мы вряд ли найдем более широкое определение, пожалуй, может быть добавлено только слово «контроль».

За рубежом уже отошли от традиционного понимания бухгалтерского учета лишь как системы счетоводства. В прежних определениях бухгалтерского учета внимание концентрировалось на традиционных функциях бухгалтера, связанных с ведением счетов. В 1941г. Американский институт присяжных бухгалтеров дал следующее определение: «Учет есть искусство записи, классификации и обобщения счетов путем регистрации в денежных единицах сделок, которые, по крайней мере в какой-то части, имеют финансовый характер, а также интерпретации полученных результатов». Но уже в 1970г. Американский институт присяжных бухгалтеров заявил, что функция учета – «обеспечить количественную информацию, главным образом финансового характера, о

хозяйствующих субъектах в целях использования этой информации для принятия управленческих решений».

По мнению авторов книги «Принципы бухгалтерского учета», современный бухгалтер занимается не только ведением счетов, но и осуществляет обширную деятельность, включающую планирование и принятие решений, контроль и привлечение внимания руководства, оценку, обзор деятельности и аудирование». <sup>11</sup>

Возможно, настало время пересмотреть наш традиционный классический взгляд на бухгалтерский учет, на его задачи, метод, функции, принципы и место в информационной системе современного предприятия. В этой связи интересен взгляд А. Яруговой на понимание бухгалтерского учета и его задач на современном этапе. Ее мнение интересно тем, что А. Яругова на место чисто процедурных учетно-экономических задач выдвигает задачи, связанные с обеспечением потребностей пользователей – лиц, которым адресуется учетная информация. Пользователи – собственники предприятия, администраторы, государство – имеют разные и подчас противоречивые интересы, и, как правило, несовпадающие цели. Поэтому разные группы лиц подходят к оценке тех или иных учетных объектов неодинаково, а отсюда неизбежна множественность методологических приемов определения результатов хозяйственной деятельности. Для разных целей различные учетные показатели будут разными. В этой связи А. Яругова задачу бухгалтерского учета понимает как необходимость оптимизации хозяйственной деятельности предприятия путем примирения интересов всех лиц, заинтересованных в его работе.

Рассмотрев определения управленческого учета различных авторов, мы склонны согласиться с точкой зрения С.А. Николаевой, так как, по нашему мнению, ее определение наиболее точно передает сущность управленческого учета.

## ПРИМЕЧАНИЯ

1. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. - М., 1994. - С.5,28.
2. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран. - М., 1991. - С.230.
3. Там же. - С. 232.
4. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике//Бухгалтерский учет.-1996.- № 2.-С.21.
5. Управленческий учет: Учеб. пособие/ Под ред. А.Д. Шеремета.- М., 1999. - С.17.



6. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / ВЗФЭИ.-М.,1999.-С.323.
7. Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ. /Под ред. Н.Д. Эриашвили.-М.,1997.-С.9.
8. Николаева С.А. Указ. соч. - С. 21.
9. Сидельникова Л.Б. Интегрированная система управленческого учета//Бухгалтерский вестник.-1998.- № 7.-С.47.
10. Яругова А., указ. соч. - С.230.
11. А. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. - М.,1993.-С.

**В.И. Мерцалов**

### ИЗ ОПЫТА ИССЛЕДОВАНИЯ ИСТОРИИ РЕФОРМЫ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ 1957 - 1965 гг.\*

**В** предлагаемой статье рассматриваются методологические аспекты изучения совнархозовской реформы с учетом характера предмета и этапов исследования.

В качестве объекта изучения выступала советская система управления в единстве главных её частей: партийно-политической и государственно-хозяйственной. Она являлась базовой основой изучения, а непосредственным объектом был сам процесс её реформирования.

Научная проблема исследования заключалась в том, чтобы объяснить происхождение реформы, выявить тенденции и этапы её осуществления, проследить её непосредственные последствия (итоги).

Обозначенные объект и научная проблема исследования составляли его предмет, а изучение **происхождения, осуществления и последствий** реформы являлись его составными частями и в этом качестве придавали ему достаточную завершенность и целостность.

Одновременно следует оговориться, что в полном объеме решить сформулированную нами научную проблему при достигнутом уровне её изученности в исторической науке не возможно. Однако это не означало, что её изучением заниматься не стоило. Нами была пред-

---

**Мерцалов Виктор Иванович** - кандидат исторических наук, доцент кафедры гуманитарных дисциплин ЧИ ИГЭА.

\* См. Мерцалов В.И. Реформа хозяйственного управления 1957 - 1965 гг.: предпосылки, ход, итоги (на материалах Восточной Сибири). - Иркутск: Изд. ИГЭА, 2000 - 266 с.