



Автор (авторы):	Савда Ярагиевна Юсупова, Виктор Владимирович Макрусов, Светлана Николаевна Поздеева
Дата публикации:	13.12.16
ВУЗ ИЛИ ОРГАНИЗАЦИЯ:	Российская таможенная академия

**Управленческий учёт в системе контроллинга
Management accounting in the controlling system**

**Савда Ярагиевна Юсупова
Savda Ergeevna Yusupova**

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры
управления
Российская таможенная академия
s.yusupova@customs-academy.ru
+7 (926) 403-94-71

**Виктор Владимирович Макрусов
Victor Vladimirovich Makrusev**

доктор физико-математических наук, профессор, заведующий кафедрой
управления
Российская таможенная академия
v.makrusev@customs-academy.ru
+7 (910) 453-97-42

**Светлана Николаевна Поздеева
Svetlana Nikolaevna Pozdeeva**

кандидат экономических наук, доцент кафедры
управления
Российская таможенная академия
sposdeeva@mail.ru
+7 (909) 678-46-25

Рассмотрены особенности применения управленческого учёта как основополагающего элемента системы контроллинга. Предложена и обоснована авторская позиция по вопросу применения управленческого учёта и контроллинга в деятельности предприятия.

Ключевые слова: контроллинг, контроль, управление, информация, руководитель, бухгалтерский учёт, управленческий учёт, продукция, учёт затрат, международные стандарты.

The peculiarities of application of management accounting as a fundamental element of the controlling system. Proposed and justified the author's position on the application of management accounting and controlling in the enterprise.

Key words: controlling, monitoring, management, information, manager, accounting, management accounting, production cost accounting, international standards.

Основополагающий элемент системы контроллинга на предприятии - управленческий учёт. Зачастую само понятие контроллинга ассоциируется с понятием управленческого учёта, но это не совсем верно. Основная задача управленческого учёта - предоставление соответствующей информации для принятия управленческих решений. Функции же контроллинга шире. Они включают в себя не только управленческий учёт, но и планирование, контроль, координацию, а также выработку рекомендаций для принятия управленческих решений [1, с. 69].

Законодательство России обязывает каждое предприятие вести бухгалтерский (финансовый) учёт. Но для принятия управленческих решений существует объективная необходимость организации в рамках системы контроллинга специального управленческого учёта, который может быть либо совмещен с финансовым, либо выделен отдельным блоком.

За рубежом существуют разные подходы к этому вопросу: например, во Франции используются два плана счетов - финансового и управленческого учёта, а взаимодействие между ними осуществляется через специальные счета - экраны. В Германии для управленческого и финансового учёта существуют отдельные планы счетов. В США управленческий учёт представляет собой отдельный блок внутри финансового учёта.

На большинстве российских предприятий система управленческого учёта встроена в систему обычного финансового учёта.

В современных условиях управленческий учёт в России сильно интегрирован с бухгалтерским, так как в стандартном плане счетов предусмотрены счета для учёта производственных затрат и результатов деятельности.

Поэтому можно, конечно и модернизировать существующую в России систему учёта таким образом, чтобы она могла решать задачи управленческого учёта, но будет лучше, если внедрению управленческого учёта в России будет способствовать разрабатываемый новый план счетов бухгалтерского учёта, который принципиально отличается от действующего именно наличием специального класса счетов управленческой бухгалтерии, организацию учёта на которых предприятие может вести по желанию. Как показывает зарубежная практика, ведение счетов управленческой бухгалтерии для предприятий со сложной структурой, акционерных обществ, совместных предприятий необходимо, так как они постоянно нуждаются в аналитической информации динамичного характера, отражающей движение хозяйственных ресурсов, окупаемость долгосрочных финансовых вложений в основную деятельность. Такие задачи могут быть реализованы лишь в системе управленческого учёта.

Учёт затрат - это часть управленческого учёта, качество учётных данных о затратах и доходах оценивается администрацией предприятия с позиций их пригодности для принятия управленческих решений.

Необходимость в различных классификациях затрат. Использование различных методов сбора и распределения растёт по мере того, как усложняется хозяйственная деятельность и возрастают требования окупаемости. Предприятие должно знать, во что обойдётся производство того или иного продукта, какова прибыль от его реализации в общем объёме прибыли, если есть возможность увеличить или уменьшить цену на этот продукт и какова эффективность от принятия управленческого решения. Чтобы ответить на эти вопросы, нужно использовать ту или иную группировку затрат. В зависимости от экономического содержания различают элементы затрат и статьи затрат.

Группировка по элементам предусмотрена Положением о составе затрат по производству и реализации продукции, включаемых в себестоимость продукции, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Она едина и обязательна для всех юридических лиц, на которые распространяется действие данного Положения. Каждый элемент затрат отличается от другого прежде всего однородностью своего содержания.

К элементам затрат относятся материальные элементы (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты.

Группировка по элементам не может удовлетворить потребности предприятия в информации о затратах по их целевому назначению, местам возникновения с подразделением по отдельным видам продукции, что не даёт возможности определить себестоимость этой продукции. Поэтому затраты, связанные с производством и реализацией продукции, при планировании, учёте и калькулировании себестоимости группируются еще и по статьям калькуляции. Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции определяются методическими рекомендациями по вопросам планирования, учёта и калькулирование себестоимости продукции исходя из характера и структуры производства.

Принципиальное отличие элементов затрат от статей затрат состоит в том, что материальные, трудовые и другие затраты в элементах отражают расход соответствующих ресурсов на всю производственно-хозяйственную деятельность, независимо от их назначения и направления, а в статьях затрат показывается расход тех же ресурсов, но непосредственно направленный на выпуск продукции.

Вышеперечисленные виды группировок затрат могут использоваться в системе как финансового, так и управленческого учёта.

Однако управленческий учёт кроме отражения фактических данных в аналитическом и синтетическом учёте и отчетности предполагает подготовку для ситуационных управленческих решений, т.е. информация о затратах на будущее.

В условиях рынка цена складывается под влиянием спроса и предложения, и сами по себе фактические затраты на продажную цену не влияют. Поэтому управлять производством, основываясь только на знании фактических затрат, нельзя, так как нельзя управлять тем, что уже произошло. Вот почему важное значение приобретают планируемые затраты и планируемая себестоимость.

Таким образом, в условиях действия объективных законов рынка для эффективного управления производством необходимо применять различные альтернативные классификации затрат для разных целей.

Международные стандарты по производственному учету и практике его организации в экономически развитых странах предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат, а именно [2, с. 75]:

- для определения себестоимости изготовленной продукции,
- для принятия управленческих решений;
- для осуществления контроля и регулирования.

Классификация затрат для различных целей приводит к разным организационным моделям управленческого учета, к формированию разных видов стоимости. Реализуется принцип: «различная себестоимость для различных целей». Например, для контроля за деятельностью отдельных исполнителей определяется себестоимость по центрам ответственности, для установления цен и других оперативных решений при специфических обстоятельствах - сокращенная себестоимость продукции.

Несмотря на многообразие организационных моделей управленческого учета, можно их классифицировать по трем признакам [3, с. 134]:

- по форме связи управленческой и финансовой бухгалтерий;
- по оперативности учета затрат;
- по полноте включения затрат при калькуляции себестоимости.

В бухгалтерском учете формируется модель функционирования предприятия, компоненты которой образуются с помощью счетов и двойной записи взаимосвязанных явлений, включаемых в понятие "хозяйственная деятельность". Использование счетов и двойной записи делает модель вполне формализованной.

Поэтому построение модели управленческого учета с помощью системы счетов и двойной записи позволит наиболее рационально организовать учетную информацию. Поскольку информация управленческого учета формируется главным образом на аналитических счетах, особое внимание должно быть уделено построению системы аналитических счетов.

Организация аналитического и синтетического учета в управленческой бухгалтерии возможна по четырем вариантам.

Первый вариант. Управленческая бухгалтерия изолирована от финансовой в системе специальных счетов. Передача информации о затратах, доходах и финансовых результатах из финансовой в управленческую бухгалтерию и обратно осуществляется с помощью системы двойной записи. Управленческая бухгалтерия достаточно аналитична. Итоговый результат управленческой бухгалтерии равен результату финансовой бухгалтерии. В автономной управленческой бухгалтерии определение финансового результата связано с принятием того или иного управленческого решения.

Второй вариант. В одной бухгалтерии ведется и управленческий и финансовый учет, что создает громоздкий учетный механизм, лишенный оперативности. При таком варианте управленческий потенциал предприятия практически сведен к нулю. Следует отметить, что именно этот вариант характерен для отечественной практики.

Третий вариант предполагает отсутствие автономной управленческой бухгалтерии. Аналитический учет в необходимых направлениях организован вне системы общей бухгалтерии. При таком варианте не избежать погрешностей, так как отсутствует контроль с помощью двойной записи. Поэтому этот вариант менее эффективен по сравнению с предыдущим.

Четвертый вариант. Учет издержек по элементам затрат организован в финансовой бухгалтерии, а по статьям затрат - в управленческой бухгалтерии. Аналитические контрольные функции за издержками сосредоточены не только в управленческой бухгалтерии, но и в финансовой.

По оперативности формирования информации о затратах все системы управленческого учета подразделяются на использующие учет фактических (прошлых, исторических) затрат, учет затрат по системе «стандарт-кост» (отечественный аналог - нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости).

Как мы уже отмечали ранее, действительное управление производством возможно не на основе информации о фактической себестоимости, полученной по завершении производственного или учетного цикла, а на основе применения норм затрат с оперативным выявлением отклонений от них и анализом причин этих отклонений. Таким образом, использование метода «стандарт-кост» позволит проводить политику управления, оперативно реагирующую на сдвиги в производственном процессе, находящие отражение в отклонениях от норм.

Нельзя не отметить, что разработанный в отечественной теории и отчасти нашедший применение на практике метод нормативного учета затрат и калькулирование себестоимости представляет собой, по крайней мере теоретически, более организованную систему. При этом учетные работы направлены в первую очередь на сбор, анализ и представление информации для целей управления по отклонениям непосредственно в отчетном периоде.

Однако метод «стандарт-кост» не приспособлен к условиям инфляции, что является существенным недостатком. Инфляционные процессы значительно усложняют процесс нормирования, который и в условиях стабильных цен достаточно сложен и требует мощной вычислительной базы. Ведь нормативный учет дает необходимые результаты, когда нормируется не только объем производственных затрат, но и стоимость задействованных ресурсов. Только тогда на стадии планирования производства можно просчитать конечный финансовый результат выполнения производственной программы, зная возможную цену реализации продукции. Получается, что затраты на создание системы нормативного учета превышают предельную выгоду от использования информации, которую он в состоянии предоставить. Это заставляет руководство предприятий отказываться от его внедрения.

Коренное отличие управленческого учета от финансового состоит в том, что финансовый учет ориентируется на внешних пользователей информации (прежде всего на налоговую инспекцию), а управленческий - нацелен на внутренних пользователей (в первую очередь, на руководителей предприятия и его подразделений) Этим обусловлены все прочие отличия, которые представлены в следующей таблице [2, с. 78].

Таблица 1

Различия между финансовым и управленческим учетом		
Области сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1	2	3
Основные потребители информации	Внешние пользователи информации (налоговая инспекция, банки и т.д.)	Внутренние пользователи информации (руководители, руководители подразделений, сотрудники)
Цели учета	Информирование внешних пользователей (банков, деловых партнеров и т.д.) о финансовом состоянии предприятия, расчет налоговых платежей	Обеспечение информационной поддержки принятия управленческих решений
Обязательность	Требуется по законодательству	Применяется по решению руководства предприятия
Свобода выбора систем бухгалтерского учета	Система двойной записи. Обязательное соответствие нормативным актам	Ограничений по выбору систем учета не существует
Теоретическая база	Нормативные акты	Экономическая теория, теория принятия решений
Используемые измерители	Денежные единицы	Денежные или натуральные единицы
Основной объект анализа	Предприятие в целом	Центры ответственности внутри предприятия, виды продукции, проекты
Частота составления отчетности	Периодически в соответствии с требованиями законодательства	По мере необходимости, в соответствии с потребностями руководства предприятия
Степень надежности	Требуется объективности. Ориентация на контроль прошлого	Зависит от целей планирования. Ориентирован на прогноз будущего предприятия
Главные требования к информации	Точность	Релевантность

Рассмотрев данные таблицы 1, мы видим, что основная задача управленческого учета - служить информационной опорой для принятия управленческого решения. С этой целью в управленческом учете, как составной части контроллинга, применяются особые методы учета затрат: по полной себестоимости, по фактической себестоимости, по нормативной себестоимости, по плановой себестоимости, по усеченной себестоимости, и учет плановых предельных затрат.

Список использованных источников:

1. Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. М.: ЮНИТИ. 1998.
2. Юсупова С.Я. Контроллинг и аудит в системе управления предприятием :Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 : Москва, 2000 196 с.
3. Юсупова С.Я. Контроллинг и управленческий учет. М.: Изд-во «Макс-Прес». 2005