

© **Кристина Дмитриевна Кирсанова**,
студентка факультета управления,
Владимирский филиал РАНХиГС,
г. Владимир
e-mail: kristi_kirsanova0204@mail.ru

Kirsanova Kristina D.,
Student of Management Faculty,
Vladimir Branch of RANEPА,
Vladimir

© **Надежда Васильевна Кузьмина**,
студентка факультета управления,
Владимирский филиал РАНХиГС,
г. Владимир
e-mail: nadyakuzi@mail.ru

Kuzmina Nadezhda V.,
Student of Management Faculty,
Vladimir Branch of RANEPА,
Vladimir

© **Олег Лазаревич Гойхер**,
директор Центра стратегического
развития,
профессор кафедры менеджмента,
Владимирский филиал РАНХиГС,
г. Владимир
e-mail: goiher_o@vlad.ranepa.ru

Goiher Oleg Lazarevich,
Director of the Center for Strategic
Development,
Professor of the Department of
Management,
Vladimir Branch of RANEPА,
Vladimir

РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: ИСТОРИЯ, ФАКТОРЫ, ТЕНДЕНЦИИ И НОВЫЕ ЯВЛЕНИЯ

Development of management accounting: history, factors, trends and new phenomena

Аннотация: статья посвящена выявлению и изучению исторических этапов развития управленческого учета, проведению сравнительного анализа управленческого и финансового учета, а также определению концепции развития управленческого учета на современном этапе.

Abstract: The article is devoted to identifying and studying the historical stages of the development of management accounting, conducting a comparative analysis of management and financial accounting, as well as defining the concept of development of management accounting at the present stage.

Ключевые слова: управленческий учет, инструментарий управленческого учета, факторы развития управленческого учета, закономерности развития управленческого учета.

Keywords: management accounting, management accounting tools, factors of management accounting development, patterns of management accounting development.

Изначально такое понятие как управленческий учет появилось в середине XX века в наиболее развитых англоязычных странах. Появление

этого термина выпало на развитие тяжелой промышленности и железнодорожной сферы. Соответственно в Россию в этот период он пришел с развитием условий хозяйствования на рынке, в результате чего внутри нее стали приниматься решения по управлению коммерческими организациями.

В процессе развития управленческого учета в СССР было несколько основных стадий.

1. Новый подход к ведению экономической политики и повторный приход к использованию промышленного аналитического учета в 1923 году. В марте 1921 года было обнародовано новое предложение В. И. Ленина по ведению экономической политики. Ее суть заключалась в возобновлении системы многоукладной экономики, использовании капиталистического опыта в технической сфере в период сохранения «командных высот» во время активной деятельности большевистского правительства. Этот метод включал в себя воздействие с помощью экономических и политических рычагов.

2. Стремительное внедрение принципов хозяйственного расчета, возникновение метода учета затрат и калькулирования расходов и себестоимости продукции в 1930 году. На протяжении всего периода советской власти эти принципы продвигались очень интенсивно. Однако такой принцип не подходил для ликвидации нерентабельных и убыточных предприятий на то время. Бухгалтерам приходилось калькулировать и рассчитывать все расчётные величины хозяйств вплоть до копеек, так как перед ними стояла задача ни в коем случае не иметь убытков на предприятиях, но в случае, если убытки все же возникали, то им приходилось заниматься перераспределением результатов с их финансового учета, тем самым они добивались повсеместной рентабельности предприятий.

3. Развитие полного калькулированного производственного учета в 1970 году. Мануфактурное производство – это именно то событие, которое наибольшим образом повлияло на развитие калькуляции. Образование общественных сил производства, совершенствование самого производства добивались напрямую параллельно с развитием калькулирования. Этот инструмент стал использоваться для оценки рентабельности тех или иных товаров на рынке, а в условиях промышленного производства этот метод получил применение в преодолении конкуренции.

4. Внедрение в производственные процессы нормативного метода для калькулирования себестоимости продукции и учета затрат, а также развитие внутрифирменного учета в 1970 году. Из-за того, что на предприятиях нередко можно было обнаружить недостатки в использовании ресурсов, как трудовых, так и материальных, был принят нормативный метод учета затрат, который в этот период был важен как никогда, что помогало выявлять внутренние резервы.

5. Изучение повсеместного учета затрат по всей стране и анализ полученного опыта, учет затрат не был центром внимания руководителей предприятий в 90-е годы.

6. Использование учета в качестве инструмента по контролю затрат и результатов работы предприятий и отдельных объектов и экономический рост, на основе общего опыта в конце 90-х годов и по наше время.

В СССР были созданы первые способы планирования для организаций, учет, а также распределение косвенных затрат, на практике проходило математическое исследование взаимосвязи затрат, в целом динамики, соотношений между этими элементами и, конечно же, связи затрат с выпусками объема производств. Хочется отметить, в экономическую сферу нашей страны данный вид учета пришел только с появлением и продвижениями предприятий, которые ориентированы в целом на рынок.

Следует отметить, что в настоящее время внедрение системы управленческого учета для развития российских предприятий несет в себе поверхностный характер и в большей степени затрагивает лишь крупные компании, заинтересованные в привлечении иностранных партнеров. Большинство малых предприятий не внедряют управленческий учет в связи с высокой затратностью данного процесса. Отечественным товаропроизводителям необходимо дать время, а также уделить больше внимания по обеспечению законодательного нормативного регулирования управленческого учета, чтобы руководство смогло более явно представить для себя основные цели, задачи и особенности организации учета в компании.

Под термином «управленческий учет» изначально понимается подсистема бухгалтерского учета, которая позволяет менеджерам получать необходимую информацию с целью выбора наиболее подходящих управленческих решений в процессе их деятельности, а также деятельности центров ответственности. К тому же это позволяет принимать более грамотные решения организации в целом.

Понятие управленческого учета, а также его формирование невозможно истолковать правильным образом, без информации о развитии различных видов учетов, в основном производственного и калькуляционного.

Калькуляционный вид учета произошел совместно с хозяйственным учетом, который, в свою очередь, был результатом обменных операций. О том, во сколько обходятся производство продукции и дальнейший ее сбыт, всегда должен был знать сам производитель.

Если переводить дословно, то калькуляция означает «счет камешками» с латинского. На более высокую ступень развития калькуляционный учет подтолкнуло появление записи в двойном виде, а также развитие капитализма. Становление же калькуляционного учета в более обособленном виде в составе бухгалтерии организаций стало следствием возникновения необходимости предоставления отчетности по бухгалтерии ее пользователям извне, а также появления нового пункта в законодательстве о сохранении коммерческой тайны.

В начале своего появления и развития калькуляционный учет был достаточно простым методом учета для организаций. Раньше можно было без особого труда производить все имеющиеся на тот момент исчисления продукции и ее себестоимости, без необходимости дублировать их в учетных записях. На сегодняшний день собранные результаты из фактических калькуляций нужны для будущего планирования себестоимости продукции товаров и услуг организации, для аргументирования экономической выгоды внедрения нового оборудования, проведения различных мероприятий по повышению качества продукции и внешнего вида, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий и т.д.

Далее более подробно рассмотрим бухгалтерский учет. Он тесно связан с управленческим учётом. Бухгалтерский учет – основная система имущественного и капитального учета, а также учета прибыли, он возник в XV веке. Изначально предназначался исключительно для пользования внутри предприятий, так как оперативное управление производилось методом личного наблюдения. Однако развитие мануфактурного производства и становления его отдельной самостоятельной единицей повлекло за собой необходимость учета расходов и подсчета себестоимости продукции.

После того, как в конце XVIII века произошел промышленный переворот, фабричная организация производства заняла место мануфактурной и индивидуальной, появилось множество промышленных предприятий и организаций, а также акционерных обществ. К тому же в этот период началось активное развитие предпринимательства, что поспособствовало зарождению конкуренции, спроса на труд и товары. Необходимость в калькулировании резко возросла, в первую очередь, как способа оценки товарной рентабельности и установки уровня цен на рынке.

Стоимость товаров должна быть выше их себестоимости для того, чтобы получать прибыль. Продажа товаров ниже себестоимости означает убыток для предпринимателя. Значение калькуляции стало более влиятельным для капиталистов именно из-за страха получения убытка. Более влиятельным фактором стала информация о полученных доходах и необходимых затратах на всем предприятии, сдвинув все регистрационные манипуляции и информационные данные на второй план. Производство и реализация продукции заняли важное место в анализе этих записей. Вместе с тем конкуренция подталкивала искать возможности по снижению цены на товары, что еще больше закрепило инструмент калькулирования себестоимости в целях нахождения наиболее оптимальной цены.

Данные о стоимости продукта, производимого на крупном производстве во множестве цехов и на огромной территории, не могут дать полную и точную картину о том, как себестоимость товара пришла к тому или иному уровню, вследствие того, что при таком анализе остается нераскрытыми еще множество факторов, влияющих на изменение цены. В подобных условиях уровень прибыли стал более зависимым от того,

насколько эффективно в организации ведется управленческая деятельность, насколько хорошо организованы работы на производстве, что также требует определенных ресурсов для анализа и вследствие чего встал вопрос о создании новой системы бухгалтерского учета.

Коррекция системы бухгалтерского учета под новые условия экономики и ее необходимость были обусловлены возникновением новой более объемной информации, доступной большему кругу лиц, а также необходимостью сохранения коммерческой тайны. В результате этого система бухгалтерского учета была разделена на финансовую и калькуляционную.

Такое разделение системы бухгалтерского учета стало причиной децентрализации калькуляционного учета и централизации финансового учета.

Далее рассмотрим схематичное упрощенное сравнительное представление о системах финансового и управленческого учета (рис. 1).

Показатели сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Предъявляемые юридические требования	Закон устанавливает представление финансовых отчетов, независимо, считает ли администрация эту информацию значимой и существенной	Информация готовится только когда выгоды от ее использования больше, чем затраты на ее сбор
Масштабы учета	В финансовых отчетах представляется материал о предприятии в целом	Управленческий учет может охватывать только отдельные сферы деятельности
Принятые принципы учета	Финансовые отчеты составляются на основе общепринятых принципов учета и по стандартным формам отчетов	В управленческом учете администрация может использовать те принципы бухгалтерского учета, которые она считает полезными
Временные рамки информации	Финансовые отчеты отражают информацию об уже свершившихся в прошлом фактах	Управленческий учет нацелен в основном на будущее и использует информацию как прогнозного характера, так и информацию о прошлых событиях
Частота подачи информации	Финансовые отчеты публикуются строго периодически	Информация из управленческого учета может запрашиваться администрацией немедленно, как только появляется необходимость

Рис. 1. Отличия систем финансового и управленческого учета [7]

В ходе анализа рисунка 1 можно сделать следующий вывод: самое главное отличие финансового и управленческого учета в том, что первый предоставляет информацию сторонам за пределами организации, тогда как информация управленческого учета направлена на то, чтобы помочь менеджерам внутри организации принимать решения.

Одним из основных условий для принятия ориентированных на будущее управленческих решений, а также для предоставления отчетности внешним пользователям является отображение экономически значимых производственных процессов в обозримой форме. Этой цели служит производственный учёт. Одними из первых методов, которые были использованы в этом учете, были позаказная и попроцессная калькуляции. Эти инструменты достаточно широко используются даже в наше время. К примеру, данные методы все еще очень часто используют в сфере машиностроения, где все производство сложного оборудования полностью индивидуализированно, это касается и некоторых других элементов машиностроения в отдельных случаях. В то же время попроцессный метод нашел свое место в отраслях добывающей промышленности и энергетики.

Калькуляционная бухгалтерия получила свою первостепенную цель в виде регулирования управления производством и обеспечения управленческих процессов в сфере информационно-оперативной аналитики, в то же время данная система держит под контролем деятельность всех производственных структур и их подразделений.

Управленческий учёт возник в ответ на потребности крупного индустриального производства и развивался по мере усложнения производственных процессов, исходя из жизненно важных потребностей внутреннего управления, и сложился в современную систему к концу 40-х годов XX века.

Далее рассмотрим этапы развития управленческого учета (рис. 2).

Период возникновения	Характеристика этапа
I этап – 1950 г.	Целью управленческого учёта было определение затрат и финансовый контроль посредством применения бюджетирования и методов калькуляции себестоимости
II этап – 1965 г.	Фокус сменился в сторону предоставления в целях управленческого планирования и контроля посредством использования таких методов, как анализ принятия решений
III этап – 1985 г.	Внимание сосредоточилось на сокращении потерь ресурсов, задействованных в бизнес-процессах, посредством применения процессного анализа и более точных методов управления затратами
IV этап – 1995 г.	Внимание обращается на области управления созданием дополнительной стоимости посредством эффективного использования ресурсов и планирования показателей стоимости управлением организационными инновациями

Рис. 2. Этапы развития управленческого учёта [6]

Современная система управленческого учета дает возможность руководителям получать точную и более полную информацию, что помогает в принятии более взвешенных решений, планировании и улучшении качества оказания услуг.

Благодаря управленческому учету с помощью имеющейся информации о данных организации, ее затратах и т.д. можно анализировать и реализовывать как краткосрочные, так и долгосрочные цели компании.

В настоящее время управленческий учет разбит на множество упрощенных подсистем и структур, регулирующих определенные процессы. Они могут довольно легко изменяться в случае необходимости, если предприятие меняет свои управленческие цели.

Главная задача этой системы – принятие верных решений управления предприятием с помощью глубокого анализа его затрат. Данные операции являются наиболее важными для нынешних предприятий, так как они

являются ключевым моментом в планировании организационных доходов и затрат.

Система современного управленческого учета позволяет [9]:

- определить направление ведения своей деятельности, грамотно поставить цели и определить методы их достижения;
- определить эффективность и рентабельность бизнеса, его конкурентоспособность, провести данную процедуру для каждого подразделения организации и каждого ее работника путем анализа средних показателей для каждой структурной единицы;
- грамотно распределить средства компании для достижения максимальной эффективности их использования;
- внедрить систему бюджетирования;
- анализировать деятельность организации на всех этапах;
- создать доступную систему взаимодействия между различными подразделениями организации, добиться построения эффективной взаимосвязанной системы контроля на всех уровнях предприятия;
- разработать систему сбора, консолидации и анализа информации, как финансовой, так и нефинансовой, которая быстрее сигнализирует о проблемах (например, количество отказов клиентов быстрее, чем уменьшение прибыли, сигнализирует о снижении качества продукции);
- оценивать возможности конкурентирования предприятия с другими организациями этой же области, контролировать деятельность инвестиционных проектов и разработок, грамотно анализировать операции организации, связанные с ее хозяйственной деятельностью.

Управленческий учет помогает понять, получает компания прибыль или терпит убыток, как планировать платежи и закупки, когда можно вывести деньги из бизнеса.

В ходе исследования можно сделать вывод, что в настоящее время в соответствии с последними исследованиями было выявлено, что управленческий учет становится более востребованным в сфере управления информационной базой механизма хозяйственной деятельности предприятий. Вследствие этого все чаще и чаще возникает необходимость внедрения научных аспектов и их применения для ведения учета основных процедур на практике. Эти данные свидетельствуют о том, что уровень учетного анализа и его работы повышается, что требует, в свою очередь, более глубокого анализа по принимаемым решениям для реализации тех или иных задач организации и анализа информации о деятельности во всех секторах деятельности предприятия.

Становление системы управленческого учета и анализа - один из ключевых компонентов совершенствования системы корпоративного управления на российских предприятиях.

Успешная и бесперебойная работа современных организаций не может быть скоординирована без отлаженной системы управленческого

учета на всех уровнях предприятия. Для многих руководителей предприятий уже давно перестает иметь значение вопрос о необходимости развития такой системы управления во всей организации в связи с усиленной конкуренцией на рынке.

Однако в России интерес предпринимателей к такому методу управленческого учета имел под собой определенную основу и был обусловлен некоторыми факторами: постоянно увеличивающийся объем капитала, сильная конкуренция как во внутренней, так и во внешней сфере, невозможность прогнозирования движения инфляции, увеличение процента добавочной стоимости продукции, а также общий рост уровня издержек. Управление средствами компании, как производственными, так и инвестиционными, а также основными ее денежными потоками имеет ключевое значение для хорошего удержания позиций на рынке.

Управленческий учет в ближайшем времени ждет перспектива увеличения его влияния в разных сферах, путем распространения его в подсистему учетного анализа, управление кадрами, а также самим персоналом и многие другие сферы. Подобный подход заключается в необходимости иметь под контролем все сферы организации на всех ее уровнях, ведь при отсутствии информации хотя бы об одной области будет невозможно получить полную картину, что не позволит принимать грамотные и более просчитанные управленческие решения.

Список литературы

1. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет: вузовский учебник. – М., 2018. – 525 с.
2. Вахрушева О. Б. Бухгалтерский управленческий учет: методическое пособие. – М., 2019. – 252 с.
3. Ильина А. В., Илышева Н. Н. Управленческий учет: учебное пособие. – Екатеринбург, 2019. – 184 с.
4. Лимонникова Е. А. История развития управленческого учета // Студенческий научный форум – 2018: материалы X Международной студенческой научной конференции. – М., 2018.
5. Ливенская Г. Н. Исторические аспекты возникновения и эволюционирования управленческого // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы I Междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). – М. : РИОР, 2019. – 199 с.
6. Мицкевич АА. Основы управленческого учета: учебное пособие. – М. : Высшая школа финансового менеджмента, 2020. – 288 с.
7. Нестеренко Е. Финансовый vs управленческий учет: сходства и отличия. URL: <https://finacademy.net/materials/article/finansovyj-i-upravlencheskij-uchet/>
8. Соколов Я. В. Управленческий учет: учебное пособие. – М. : Магистр, 2020. – 428 с.

9. Этрилл П., МакЛейни Э. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов / пер. с англ. В. ИONOва. – М. : Альпина Пабл., 2018. – 648 с.