

УДК 338.24.01

DOI 10.21661/r-475535

Т.Н. Егорушкина, О.В. Ксенофонтова

АНАЛИЗ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ К УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Аннотация: в статье рассмотрены этапы развития управленческого учета, приведены точки зрения различных авторов, обоснована потребность в качественной управленческой информации, которая имеет воздействие на развитие затратного учета как собственной экономической информационной системы предприятий различных форм собственности.

Ключевые слова: управленческий учет, методология, экономика управления, контроль, оценка, информация, система.

T.N. Egorushkina, O.V. Ksenofontova

ANALYSIS OF METHODOLOGICAL APPROACHES TO MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE ENTERPRISE

Abstract: the article deals with the stages of development of management accounting, the points of view of various authors, justified the need for quality management information, which has an impact on the development of cost accounting as its own economic information system of enterprises of various forms of ownership.

Keywords: management accounting, methodology, economics management, control, evaluation, information, system.

Наступивший период экономического развития можно представить, как время, характеризующееся, прежде всего, модернизацией существующих отечественных производственных отраслей, изменением финансовых и других операций, пересмотром всей структуры потребления, которые обусловлены всеобъемлющим проникновением информационных технологий в различные процессы экономики. Все произошедшие изменения существенно повлияли на создание основы для появления новых рынков, возникновение новых инструментов в

аналитике, учете, прогнозировании, что, безусловно, влияет на возможность грамотного принятия экономических управленческих решений, соответствующих требованиям новой «цифровой» экономики. Цифровое пространство охватило практически все сферы жизни, включая образование, здравоохранение, интернет-банкинг [1; 10]. И, действительно, Интернет, как важнейшая составляющая информационно-коммуникационных технологий, давно вошел в нашу жизнь и существенным образом её изменил [2, с. 187].

Следует отметить, что возникновение так называемых «больших данных», появившихся в процессе проведения модернизации экономики наряду с новыми технологиями, по сути, являются наиболее значимыми активами как для государства, для бизнеса, да и в целом для всего общества.

Управление современным бизнесом может быть эффективным под воздействием ряда факторов, но, представляется, что наиболее важным в условиях «цифровой» экономики становится качество информационной системы. Одним из источников, формирующих современную информационную систему и определенные условия для осуществления функций управления, является управленческий учет.

Представляется интересным рассмотрение истории появления управленческого учета, что обусловлено возникновением различных точек зрениями различных авторов относительно периода отнесения рассматриваемого вида учета к самостоятельной науке. Одна группа ученых придерживается точки зрения, что управленческий учет как наука возник в начале прошлого века, другие считают, что период его появления можно считать 40-е года XX века. Обосновывается данный подход значительным ростом увеличения значения учета в системе управления организациями и предприятиями, увеличением производственных затрат, а также развитием таких функций управления: производственный учет, контроль, анализ [3, с. 191].

Обзор этапов становления рассматриваемого вида учета показывает, что практическое применение он получил после окончания второй мировой войны. Причем его развитие связывают в основном с развитием, так называемой

системы менеджмента, использованием новых технологий в системе обработки данных. Связи с чем именно потребность в качественной управленческой информации имело воздействие на формирование рассматриваемой системы учета, который создал собственную экономическую информационную систему на предприятиях различных форм собственности, являющейся базой для реализации задач учета затрат и принятия управленческих решений.

Официальным годом признания управленческого учета, как самостоятельного вида бухгалтерского учета, признан 1972 год, т.е. период, когда американской ассоциацией бухгалтеров разрабатывалась специальная программа по управленческому учету с присвоением соответствующей квалификации «бухгалтер-аналитик», став самостоятельной наукой и вводится в учебный план ряда учебных заведений.

Социалистический период экономического развития экономики определяется развитием теории и практики аналитического учета затрат и становлением калькуляционной науки. Однако следует отметить, что на практике управленческие кадры недостаточно использовали данные управленческого учета для целей принятия управленческих решений. Именно эти факторы повлияли на серьезный разрыв между принципами формирования аналитического учета и принятием реальных практических решений, что обусловлено рядом факторов. Во-первых, оперативность подачи информации во многом отставала от потребностей в ней. Во-вторых, период экономики характеризовался отсутствием частной собственности, что приводило к отсутствию конкуренции, причем в целом по стране достаточно серьезно встал вопрос о необходимости повышения показателей экономики всего народного хозяйства.

Итак, авторам представляется, учет затрат не является новым направлением в отечественной экономической науке. Так, например, если проанализировать деятельность бухгалтерских служб в начале прошлого века, то следует отметить, что в то время включали более широкий спектр видов деятельности, чем современные функции бухгалтерских служб. Учет, как деятельность бухгалтера была связана наряду с учетной, также и с планово-экономической деятельностью. И

только намного позже, по мере развития социалистической системы состоялось выделение бухгалтерских служб отдельно от планового и финансового отдела.

Вопросам управленческого учета затрат в современной практике учета уделялось серьезное внимание, однако методы существующей плановой экономики не могли дать весомого результата [4, с. 32]. Многие ученые, такие как П.С. Безруких, А.М. Галаган, Н.А. Кипарисов, А.С. Наринский, С.А. Стукова, Н.Г. Чумаченко занимались разработкой некоторых аспектов учета затрат, выделяя калькуляционный учет, аналитический учет затрат, нормативный метод, внутренний учет и контроль, учет по центрам ответственности.

Рассматривая, например, применение на практике нормативного метода управленческого учета, следует констатировать, что он способствовал развитию калькуляционного учета на основе норм и нормативов контроля внутренних структур предприятия. Однако его сложность и большая трудоемкость, а также отсутствие эффективных программных продуктов в сфере учета и контроля, не могли привести к большой эффективности на практике. Кроме того, практическое внедрение в практику предприятий хозрасчета, самоокупаемости, самофинансирования, сожалению также не привело к широкому введению управленческого учета на предприятиях в полном его объеме. Причем применение именно хозяйственного расчета во многом повлияло на развитие внутреннего учета предприятия, т.е. учета центров ответственности. Следовательно, все эти факторы положили начало управленческому учету в России в конце прошлого столетия.

Но с развитием рыночных отношений, перед бухгалтерской службой были поставлены совершенно новые задачи по созданию информационной системы, которая позволила бы повлиять на реализацию целей планирования и управления затратами. Именно это влияет на то, что на практике делались попытки развивать управленческий учет, основываясь на применении, как отечественных положений его развития, так и с учетом применения зарубежной практики. Причем, известны попытки создания смешанных систем, т.е. применение как российских, так и зарубежных систем.

Проведенный анализ выявил, что наиболее важной проблемой ряда предприятий, осуществляющих деятельность в советский период, стало подчинение учета затрат требованиям, установленным нормативно-правовыми актами как финансового, так и налогового учета.

По вопросам развития управленческого учета в России отечественными экономистами велись различные дискуссии. При этом одни придерживались принципов зарубежного учета затрат, ряд других совершенно отрицали целесообразность его применения на российских предприятиях, третьи предполагали интегрированный подход в применении принципов, как российского, так и зарубежного учета затрат на предприятии.

Итак, теоретические основы, наряду с практическими подходами к бухгалтерскому учету, добавились таким понятием как «управленческий учет». Однако имеющаяся ранее советская методология в подходах к созданию системы учета затрат стала пережитком и, по сути, тормозом в развитии рыночных условиях. Поэтому деятельность предприятий в новых экономических условиях потребовала перманентного развития инструментария учета затрат, с дальнейшим его развитием, т.е. усовершенствованием методов и приемов. Внедрение в практику учета новых систем, бюджетирование, ABC, маржинальный подход в учете и анализе во многом повлияли на отношение к управленческому учету, потребовав информатизации управления, интенсификации информационных потоков, оперативности учета, контроля, аудита и мониторинга деятельности предприятия. Говоря о маргинальном подходе, необходимо отметить, что он позволил выделить учет затрат как элемент бухгалтерского учета, определив совершенно новые виды калькуляций, анализа, необходимых для деятельности предприятия в новых экономических условиях. Безусловно, практика дальнейшего применения российского управленческого учета серьезно отстает от англо-американской системы, хотя имеется информация о применении на ряде предприятий некоторых его методов и элементов.

Управление экономики требует оперативного исчисления и учета затрат и доходов, включая постоянный мониторинг ряда предприятий с учетом

тактических и стратегических задач управления, а также для формирования новой структуры в системе управления предприятия. В условиях «цифровой» экономики, управленческий учет занимает приоритетное направление. В российской и зарубежной экономической литературе продолжается дискуссия по поводу определения понятия, целей и сущности управленческого учета затрат, что предопределено отсутствием четкого понимания учета в нормативно-правовой литературе.

Итак, одни авторы определяют управленческий учет как информационную систему для подготовки информации, необходимой для планирования, нормирования, а также контроля, анализа и бюджетирования расходов и доходов для целей принятия управленческих решений [5, с. 41]. В частности, М.А. Вахрушина [6] говорит об управленческом учете как о самостоятельном направлении бухгалтерского учета, позволяющем обеспечить управленческих работников информацией, необходимой для целей планирования, управления, контроля и оценки предприятия и его структурных подразделений. При этом данные управленческого учета могут быть полезны и использоваться не только для целей планирования, контроля, оценки. Однако, следует учесть, что он сам является условием для появления планирования и контроля. Подобное мнение содержится и в трудах, например, т. п. Карповой [96], которая говорит, что сущность управленческого учета состоит в обеспечении пользователей внутреннего характера в информации о затратах, доходах, нормировании, планировании, контроле и анализ. Например, как А.Д. Шеремет, а также О.Е. Николаева [7] также определяют управленческий учет с точки зрения его информационной основы в рамках управления и контроля.

Н.П. Кондраков и М.А. Иванова [8] подчеркивают, что управленческий учет – установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации для осуществления планирования, контроля и управления. Автор О.Д. Каверина [9] определил, что управленческий учет – это информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, которые необходимы для управления подразделениями

и для принятия управленческих решений. Следовательно, выявление принципиальных основ учета затрат представляется более широким понятием по сравнению с предыдущими высказываниями, в связи с тем, что рядом ученых выделяется такой аспект учета затрат, как функции управление деятельностью структурных подразделений. При этом многие другие ученые говорят об управленческом учете как о новой экономической отрасли, которая содержит системы управления: планирование, управление, нормирование, учет и контроль

В.П. Суйц [10] считает, что на синтезе этих экономических наук рождается самостоятельная новая система управления, характеризующаяся наличием так х подсистем, как планирование, прогнозирование, а также нормирование, бюджетирование, анализ, учет и контроль. В.Э. Керимов видит в этом большие преимущества, так как на стыке наук рождаются новые знания и технологии. В.Б. Ивашкевич [11] обосновывает вывод, что управленческий учет представляет собой область знаний и сферу деятельности, которая связана с формированием экономической информации в целях управления. О.В. Рыбакова соглашается с этими авторами, но дополняет перечисленные науки еще и налогообложением, экономикой, а также финансовым анализом и пр. По мнению С.А. Николаевой [7], управленческий учет являет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственного процесса. Несколько иное определение дает О.Н. Волкова [12]: управленческий учет – это система обмена информацией для принятия управленческих решений. Но стоит следующий вопрос. Если это система обмена, то откуда появляется информация, кто ее создает и какими методами она обрабатывается. Управленческий учет создает сам информационную систему для нужд управления. И.Г. Кукукина [13] пишет об управленческом учете как процессе, происходящем во внутренней системе управления на основе применения функций учета, планирования, контроля. Хотелось бы в определении увидеть сущность этого процесса и цели его проведения для управления.

Существует третье мнение российских и зарубежных специалистов, которые определяют управленческий учет как производственный учет в целях

управления. В «Экономиксе» – англо-русском словаре-справочнике управленческий учет затрат является отраслью бухгалтерского дела, связанного с предоставлением информации, для внутреннего контроля предприятия. Е.А. Мизиковский [14] заостряет внимание на возможность учета обосновывать управленческие решения. Я.В. Соколов [15], говоря об истории развития учета отметил, что учет затрат следует рассматривать его в составе управленческого. Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер [16] не говорит о принципиальном различии между производственным и управленческим учетом. Так, они считали, что управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, передача данных для управления объектами. Э. Майер и Р. Манн считают, что в управленческой бухгалтерии затраты группируются так, чтобы существовала тесная зависимость величины расходов от принимаемых решений по управлению в системе затрат. Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл [17] описывают учет затрат как вид учетной информации, которая подлежит измерению и имеет возможность передаваться для внутреннего пользования руководству. Р. Вандер Вил и В. Палий [18] определяют управленческий учет как отдельно выделяемую фазу учетной деятельности, нацеленной на предоставление информации руководству. Авторы предполагают, что данное определение является правильным в части того, что управленческий учет обязательно содержит производственный учет затрат, калькулирование себестоимости, а также производственный анализ. Но это только небольшая составляющая всего процесса, происходящего в процессе управления предприятия и его структурных подразделений

Но многие специалисты учета критически воспринимают управленческий учет как информационную систему. Новое развитие управленческого учета связано с тем, что он не только является информационной системой, которая позволяет обмениваться информацией с другими подсистемами управления на крупных предприятиях, но и составляет общую картину, формируя новую систему. Причем данная система или сфера деятельности содержит такие важные подсистемы: планирование, бюджетирование, учет, калькулирование, анализ, контроль, мониторинг для управления бизнес-процессами предприятия.

Комитет по финансовому и управленческому учету Международной федерации бухгалтеров считает, что современный подход к определению управленческого учета может быть детализировано с помощью набора категорий и понятий, использованных для целей оценки стоимости процессов и технологий, которые практически применяются в управленческом учете.

Следовательно, проведенный анализ методологических подходов к определению управленческого учета, позволил сформировать следующее определение управленческого учета: это система, которая включает в себя подсистемы учета затрат и результатов, анализа, контроля, бюджетирования и мониторинга для повышения эффективности управления коммерческой организацией.

Список литературы

1. Бабаев А.Б. Agile – образование // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. – 2016. – №1. – С. 10–11.
2. Егорушкина Т.Н. Интернет-маркетинг как инструмент повышения эффективности бизнеса в условиях интернет – среды / Т.Н. Егорушкина, Е.В. Панферова, С.А. Швецов // Концепт. – 2016. – Т. 2. – С. 186–190 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://e-koncept.ru/2016/46048.htm>
3. Егорушкина Т.Н. Применение методов и инструментария финансового анализа для оценки инвестиционно-инновационного обеспечения минерально-сырьевого потенциала региона / Т.Н. Егорушкина, Ю.А. Воронкина // Концепт. – 2016. – Т. 2. – С. 191–195 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://e-koncept.ru/2016/46049.htm>
4. Белякова Т.Б. Организационные аспекты и специфика проведения управленческого анализа в торговой организации // Вестник Академии знаний. – 2013. – №3 (6). – С. 32–35.
5. Медведева Т.В. Аудит маркетинговой деятельности как инструмент контроля в системе управления предприятием / Т.В. Медведева, Т.Н. Егорушкина,

Е.В. Панферова, С.А. Швецов, Е.В. Этова // Концепт. – 2015. – №9. – С. 41–45 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://e-koncept.ru/2015/15307.htm>

6. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / М.А. Вахрушина. – Омега-Л, 2016. – С. 528.

7. Николаева О.Е. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / О.Е. Николаева, А.Д. Шеремет. – 2005. – С. 344.

8. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2012. – 352 с.

9. Каверина О.Д. Управленческий учет: Учебник и практикум для СПО / О.Д. Каверина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2017.

10. Суйц В.П. Управленческий учет: Учебник. – М.: Высшее образование, 2007. – 371 с.

11. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2011. – 576 с.; М., 2004. – 638с.

12. Волкова О.Н. Управленческий учет: Учебник и практикум для академического бакалавриата / О.Н. Волкова. – М.: Юрайт, 2016. – 461 с.

13. Кукукина И.Г. Управленческий учет: Учеб. пособие по специальности «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / И.Г. Кукукина. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 398 с.

14. Мизиковский Е.А. Бухгалтерский учет внеоборотных активов и капитальных затрат: Практическое пособие / Е.А. Мизиковский. – М.: Магистр, 2008. – 397 с.

15. Соколов Я.В. Управленческий учет: Учеб. пособие (Бакалавриат). – ГРИФ, 2013. – 428 с.

16. Чарльз Т.Х. Cost Accounting: A Managerial Emphasis / Т.Х. Чарльз, Д. Фостер, Ш. Датар. – 2008. – 1008 с.

17. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 495 с.

18. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.Ф. Палий, В.В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – №17. – С. 14–19.

References

1. Babaev, A.B. (2016). Agile. *Vestnik Tul'skogo filiala Finuniversiteta*, 1, 10–11.
2. Egorushkina, T.N., Panferova, E.V., & Shvetsov, S.A. (2016). Internet-marketing kak instrument povysheniia effektivnosti biznesa v usloviakh internet. *Kontsept*, 186–190. Retrieved from <http://e-koncept.ru/2016/46048.htm>
3. Egorushkina, T.N., & Voronkina, Iu.A. (2016). Primenenie metodov i instrumentarii finansovogo analiza dlia otsenki investitsionno-innovatsionnogo obespecheniia mineral'no-syr'evogo potentsiala regiona. *Kontsept*, 191–195. Retrieved from <http://e-koncept.ru/2016/46049.htm>
4. Beliakova, T.B. (2013). Organizatsionnye aspekty i spetsifika provedeniia upravlencheskogo analiza v torgovoi organizatsii. *Vestnik Akademii znaniy*, 3 (6), 32–35.
5. Medvedeva, T.V., Egorushkina, T.N., Panferova, E.V., Shvetsov, S.A., & Etova, E.V. (2015). Audit marketingovoi deiatel'nosti kak instrument kontrolya v sisteme upravleniia predpriatiem. *Kontsept*, 9, 41–45. Retrieved from <http://e-koncept.ru/2015/15307.htm>
6. Vakhrushina, M.A. (2016). *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet: Uchebnik.*, 528. Omega-L.
7. Nikolaeva, O.E., & Sheremet, A.D. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet: Uchebnik.*, 344.
8. Kondrakov, N.P., & Ivanova, M.A. (2012). *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet: Uchebnoe posobie*, 352. M.: Infra-M.
9. Kaverina, O.D. (2017). *Upravlencheskii uchet: Uchebnik i praktikum dlia SPO.* M.: Iurait.

10. Suits, V.P. (2007). *Upravlencheskii uchet: Uchebnik*, 371. M.: Vysshee obrazovanie.
11. Ivashkevich, V.B. (2011). *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet*, 576. M.; M.
12. Volkova, O.N. (2016). *Upravlencheskii uchet: Uchebnik i praktikum dlia akademicheskogo bakalavriata*, 461. M.: Iurait.
13. Kukukina, I.G. (2005). *Upravlencheskii uchet: Ucheb. posobie po spetsial'nosti "Bukhgalt. uchet, analiz i audit"*, 398. M.: Finansy i statistika.
14. Mizikovskii, E.A. (2008). *Bukhgalterskii uchet vneoborotnykh aktivov i kapital'nykh zatrat: Prakticheskoe posobie*, 397. M.: Magistr.
15. Sokolov, Ia.V. (2013). *Upravlencheskii uchet: Ucheb. posobie (Bakalavriat)*, 428. GRIF.
16. Charl'z, T.Kh., Foster, D., & Datar, Sh. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 1008.
17. Nidlz, B. (2003). *Printsipy bukhgalterskogo ucheta*, 495. M.: Finansy i statistika.
18. Palii, V.F., & Palii, V.V. (2000). *Upravlencheskii uchet. Bukhgalterskii uchet*, 17, 14–19.

Егорушкина Татьяна Николаевна – канд. экон. наук, доцент Тульского филиала ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова», Россия, Тула.

Egorushkina Tatiana Nikolaevna – candidate of economic sciences, associate professor at the Tula Branch of the Russian Economic University named after G.V. Plekhanov, Russia, Tula.

Ксенофонтова Оксана Викторовна – канд. экон. наук, доцент Тульского филиала ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова», Россия, Тула.

Ksenofontova Oksana Viktorovna – candidate of economic sciences, associate professor at the Tula Branch of the Russian Economic University named after G.V. Plekhanov, Russia, Tula.
