

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ

В статье рассматриваются проблемы совершенствования бухгалтерского учета затрат на основе систем, используемых в управленческом учете. Определены роль и значение учета в процессе управления затратами в организациях производственной сферы. Обобщены и использованы концептуальные подходы к формированию информации в системе управленческого учета.

The article deals with the problems of improving accounting of expenses based on the systems used in management accounting. The role and significance of accounting in the process of managing expenses in the production sphere have been emphasized. Conceptual approaches to forming information in the system of management accounting have been summarized and made used of.

*Ключевые слова:* затраты; информация; себестоимость; управление; управленческий учет.

*Key words:* costs; information; cost; management; management accounting.

Инновационное развитие экономики Республики Беларусь, обострение конкурентной борьбы, рост технологического оснащения и увеличение сложности управления субъектами хозяйствования приводит к необходимости использования новых инструментов эффективного управления финансами организации.

В современных условиях хозяйствования важной и актуальной является проблема совершенствования системы управления затратами в организациях производственной сферы на основе использования единых принципов их планирования, учета и калькулирования. Управленческий персонал организаций должен иметь полные и достоверные данные об уровне и структуре затрат на производство, их динамике и факторах, оказавших влияние на их формирование. Без такой информации невозможно определить финансовые результаты деятельности, спрогнозировать цены с учетом конъюнктуры рынка, обеспечить конкурентоспособность продукции. Управлять процессом производства в современных условиях невозможно, не имея информации о расходе ресурсов в текущем состоянии и долгосрочной перспективе. Следовательно, для целей управления расход ресурсов необходимо измерять, а способы измерения должны быть адекватны современным технологиям управления.

Характерной чертой современного этапа развития экономики являются глубокие преобразования в сфере производства, которые оказывают решающее воздействие на систему управления. Поэтому совершенствование структуры управления, поиск оптимальных форм его организации является одной из главных задач развития отечественных организаций в современных условиях хозяйствования. В результате этого большое значение приобретает уточнение роли всех функций управления в новых условиях деятельности организаций. Особое внимание следует обратить на функцию учета как основного средства создания, накопления и систематизации информации, необходимой для экономического регулирования производственного процесса.

Функции управления, такие как планирование, учет, контроль, анализ, следует рассматривать во взаимодействии, целевой тактической и стратегической направленности на финансовые результаты. В таких условиях значительно труднее поддерживать баланс между требованиями рыночной экономики и учетной системой организаций. Внедрение системы управленческого учета позволяет своевременно выявить, а иногда и предупредить непредвиденные и неоправданные затраты, более глубоко изучить отклонения и факторы, вызвавшие их, и оперативно принимать управленческие решения по оптимизации затрат.

Управленческий учет используется в практической деятельности в странах с развитой рыночной экономикой, его суть достаточно подробно описана в современной экономической литературе. Управленческий учет завоевал достаточно прочные позиции в Российской Федерации и Украине.

Несмотря на то, что основы управленческого учета были заложены достаточно давно, наиболее активно начали изучать различные аспекты данного явления в конце XIX в. До сих пор ученые расходятся во мнениях относительно определения управленческого учета, а также выделения управленческого учета в отдельную науку.

В экономической литературе ряд авторов поддерживают деление бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, другие не разграничивают данные категории, выступая против данного деления, третьи отождествляют производственный и управленческий учет и т. д.

На наш взгляд, системы управленческого и финансового учета не могут существовать обособленно полностью. В то же время их объединение на уровне способов учета отдельных активов, капитала, обязательств, расходов, доходов, способов формирования и анализа показателей отчетности невозможно из-за определенных различий в принципах и методах ведения отдельных видов учета.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что взаимосвязь систем финансового и управленческого учета осуществляется на уровне первичного учета. В связи с этим управленческий учет можно признать отдельной научной дисциплиной, которая возникла на стыке двух других предметных областей: финансового учета и менеджмента.

Ряд авторов рассматривают сущность управленческого учета несколько шире, подразумевая под управленческим учетом взаимодействие различных подсистем системы управления организацией и методов управления. В категорию «управленческий учет» закладывают не только систему сбора и анализа информации о затратах и доходах организации, но и систему управления бюджетами (систему планирования), и систему оценки деятельности подразделений, т. е. в большей степени управленческие, чем бухгалтерские функции управления.

Полагаем, что сущность управленческого учета можно отобразить в виде управленческой матрицы, в которой строки будут соответствовать определенным объектам управления (различного рода ресурсам организации), а столбцы – отдельным управленческим функциям. При этом каждое поле матрицы призвано отражать выполнение какой-либо функции управления (планирование, прогнозирование, учет, контроль, анализ, регулирование) в отношении объекта управления.

Множество представлений, значительное количество определений управленческого учета, отсутствие научно обоснованных подходов к организации управленческого учета говорят о необходимости его дополнительного изучения и систематизации.

На наш взгляд, все концептуальные подходы к определению сущности управленческого учета можно подразделить на четыре типа:

- Управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, информация которой в рамках одной организации используется для управления и контроля за ее деятельностью. Организация управленческого учета – внутреннее дело организации.

- Управленческий учет – это тот же производственный учет, или учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в системе бухгалтерского учета. При этом термин «управленческий учет» следует понимать как учет для управления организацией.

- Управленческий учет представляет собой интегрированную систему подготовки информации для прогнозирования, планирования, нормирования и бюджетирования расходов и доходов, затрат на производство, их контроля и анализа в целях управления и решения проблем развития организации.

- Управленческий учет – новая комплексная отрасль знаний. Он объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ и др. Эта концепция наиболее полно отражает современные тенденции в управлении как на макроэкономическом, так и микроэкономическом уровне.

Обобщая сказанное выше применительно к современным позициям отечественной методологии учета и организации бухгалтерской работы, управленческий учет можно рассматривать как самостоятельную систему управления организацией, включающую в свою структуру все характерные для нее подсистемы: прогнозирование, планирование, нормирование, бюджетирование, анализ, учет и контроль.

Основной целью системы управленческого учета является предоставление руководителям субъекта хозяйствования достоверной и оперативной информации, необходимой для принятия научно обоснованных управленческих решений. Чтобы правильно управлять деятельностью организации, принимать правильные и своевременные решения, необходимо иметь достаточный объем информации, и в первую очередь, учетной информации.

К информации управленческого учета предъявляются другие требования, чем к информации, предназначенной для внешних пользователей. К управленческой информации предъявляются такие требования, как адресность, оперативность, достаточность, аналитичность и др. Однако на современном этапе совершенствования управления информация должна быть также высокого качества, понятной, простой в обращении, по возможности предоставляться в виде графиков, таблиц, диаграмм. В конечном итоге информация должна формироваться не ради самого управленческого учета, а быть полезной ее пользователям, служить основой для осуществления планирования, прогнозирования, контроля и анализа.

Всю информацию руководители могут получать в обработанном виде от специальных информационных служб. Важнейшей из них является бухгалтерия. Она – единственный поставщик документально обоснованной и системно обеспеченной экономической информации, необходимой для обсуждения различных проблем, а именно определения и оценки корректирующих действий в случае не достижения цели, наличия мер, снижающих вероятность возникновения отклонений от цели, а также варианты действий в случае их возникновения.

Информация, получаемая посредством измерения фактов хозяйственной жизни, не только обеспечивает обратную связь между принятыми управленческими решениями и их последствиями, но также будет являться основой для выработки решений, необходимых в будущем.

В условиях реформирования экономики Республики Беларусь достаточно актуальным является вопрос взаимосвязи и взаимозависимости двух экономических категорий: управленческого учета и контроллинга. Контроллинг появился на пересечении экономического анализа, менеджмента, планирования. Основная особенность контроллинга заключается в системной коммуникации управленческих функций, во взаимосвязи между ними, формировании единой информационной базы, координации мер по достижению целей, которые организации ставят перед собой.

Неоднозначность определения контроллинга обусловлена стремительным темпом его развития, в результате чего сформировалось несколько направлений, характеризующих терминологическое поле контроллинга.

Анализ основных определений контроллинга позволил автору выделить ряд основных направлений в характеристике категории:

- контроллинг как философское направление, характеризующее образ мышления руководителя;
- контроллинг как система информационного обеспечения, целью которого является поддержка принимаемых управленческих решений;
- контроллинг как концепция эффективного управления организацией;
- контроллинг как концепция учета, направленная преимущественно на контроль затрат.

Соотношение экономических категорий «управленческий учет» и «контроллинг» показало, что данный вопрос решается одним из двух способов. Часть ученых-экономистов являются сторонниками информационного подхода, придерживаясь той точки зрения, что управленческий учет является частью информационной базы, которая обеспечивает функционирование управленческой системы (включая контроллинг). Другая же группа авторов говорит о тождественности систем управленческого учета и контроллинга, придерживаясь тем самым синонимического подхода.

Сторонников первого подхода, акцентирующих внимание на такой функции управленческого учета, как информационное обеспечение, большинство. Приверженцы синонимического подхода ставят ударение на интеграционную функцию управленческого учета, под которой понимается функция усиления взаимодействия различных областей управления. Таким образом, авторы по-разному наполняют понятия управленческого учета и контроллинга, соответственно вопрос о соотношении этих категорий является спорным.

На наш взгляд, не следует объединять понятия «управленческий учет» и «контроллинг». Несмотря на то что и в системе контроллинга, и в системе управленческого учета огромное внимание уделяется учету затрат по центрам финансовой ответственности, по местам их возникновения, в системе контроллинга больше внимания уделяется оценке обоснованности затрат, поиску причинно-следственных связей между затратами и результатами. Помимо этого, концепция контроллинга близка к ориентации деятельности всей организации на требования рынка, на потребности покупателей. Отсюда следует, что одна из основных задач контроллинга – это изучение потребительского спроса, уровня конкуренции, цен и прочих маркетинговых показателей.

Таким образом, эффективность функционирования систем управленческого учета и контроллинга играет важную роль в управлении любым хозяйствующим субъектом. Основное предназначение систем управленческого учета и контроллинга заключается в предоставлении

руководству субъекта хозяйствования точной, достоверной, релевантной, оперативной, аналитической информации о результатах деятельности всех подразделений за любой период времени, возможных тенденциях развития деятельности с целью принятия эффективных управленческих решений, обеспечивающих своевременную адаптацию системы менеджмента к воздействию внешних и внутренних факторов. Современная теория стратегического менеджмента, опираясь на разнообразные экономические приемы и методы управленческого учета и контроллинга, позволяет повысить конкурентоспособность организаций промышленности.

Внедрение в практику деятельности субъектов хозяйствования системы управленческого учета позволит повысить информационную емкость учета, предоставит необходимый инструментарий для управления затратами, расходами и доходами, даст возможность для мобилизации резервов оптимизации величины себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) организаций производственной сферы.