

## **Бухгалтерский (управленческий) учет.**

### **Обзорная лекция**



для студентов V курса специальности 060500 - «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Кафедра Бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности.

Автор: д.э.н., проф. М.А. Вахрушина

### **Вводная часть**

Уважаемые студенты!

Вашему вниманию предлагается обзорная (установочная) лекция по дисциплине «Бухгалтерский (управленческий) учет», автором которой является докторант кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Заочного финансово-экономического института Вахрушина Мария Арамовна.

В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране предприятие стало юридически и экономически самостоятельным. Эффективное управление его производственной деятельностью все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб.

В настоящее время немногие российские организации имеют таким образом поставленный бухгалтерский учет, чтобы содержащаяся в нем информация была пригодна для оперативного управления и анализа. На сегодняшний день только банки по требованию Центробанка РФ в целях контроля за их надежностью и ликвидностью сводят баланс ежедневно.

Как показывает практика, предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансо-

вые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. Вместе с тем принимаемые руководством решения по развитию и организации производства не обосновываются соответствующими расчетами и, как правило, носят интуитивный характер.

Информация, необходимая для оперативного управления предприятием, содержится в системе управленческого учета, который считают одним из новых и перспективных направлений бухгалтерской практики.

Первые высказывания о необходимости формирования самостоятельной информационной системы об издержках производства и о том, какой ей быть, появились еще в начале XX в. в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В данной работе впервые была предпринята попытка выделить учет издержек производства в самостоятельное направление учетной работы.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим созданию управленческого учета как самостоятельной области бухгалтерского дела, было учреждение в США национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в октябре 1919 г. по инициативе Дж. Ли Никольсона — деятеля в области фабрично-заводского счетоводства. Эта ассоциация сыграла большую роль в развитии и переквалификации бухгалтеров США.

В послевоенные годы стал очевидным тот факт, что бухгалтерский учет начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, а бухгалтер стал уделять внимание прогнозированию, планированию, принятию решений, контролю за обеспечением информацией служб управления, т.е. у него появились дополнительные функции в области управления и принятия хозяйственных решений.

Практическим шагом на пути становления и развития бухгалтерского управленческого учета было выделение из общей бухгалтерской службы предприятия калькуляционной (управленческой) бухгалтерии. Создание двух самостоятельных бухгалтерий (финансовой и калькуляционной) было связано прежде всего с расширением производства, ростом его концентрации,

с централизацией капитала, с образованием крупных компаний, а также с необходимостью сохранения их коммерческой тайны.

Данное обстоятельство определенным образом повлияло на формирование единых национальных счетов. Так, до второй мировой войны в странах континентальной Европы (Франции, Германии и др.) национальные счета были представлены счетами финансового и управленческого учета в единой форме.

После второй мировой войны в экономической жизни Европы решающее значение стал приобретать американский капитал, а вместе с ним получил признание и англо-американский подход к бухгалтерскому учету. Мнения большинства теоретиков и практиков сошлись на том, что план, охватывающий финансовые и управленческие счета, интересующие администрацию предприятия, приводит к нарушению коммерческой тайны. Дальнейшее развитие национальных счетных планов шло по пути их ориентации на возможности составления финансовой отчетности и в большинстве своем ограничивалось рамками финансового учета.

Появление бухгалтерского управленческого учета как самостоятельной учебной дисциплины, связано с деятельностью Американской ассоциации бухгалтеров (American Accounting Association), разработавшей в 1972 г. программу получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Этот год ознаменовал официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Было бы ошибочным воспринимать бухгалтерский управленческий учет как нечто новое для отечественной экономики. В 20-х — начале 30-х годов функции бухгалтерских служб были значительно шире, чем в последующие годы советской власти. Бухгалтер того времени занимался как учетной, так и планово-аналитической работой. По мере развития в стране социалистической системы хозяйствования и укрепления централизованного планирования произошло постепенное отделение от бухгалтерской службы плановых и финансовых отделов с передачей им части бухгалтерских полно-

мочий. В результате этого деятельность бухгалтера фактически свелась к учетной регистрации фактов хозяйственной жизни предприятия.

В период реформ, отказавшись от централизованной системы управления в пользу рыночной экономики, необоснованно стало принижаться значение планирования и как следствие — техпромфинплана предприятия. Бюджетирование в бухгалтерском управленческом учете во многом напоминает ранее применявшийся в отечественной практике порядок разработки техпромфинплана.

Пофакторный анализ, хорошо известный российским экономистам, также используется в бухгалтерском управленческом учете при анализе отклонений фактических затрат от сметных.

В советской экономике не раз предпринимались настойчивые попытки внедрения внутреннего хозрасчета, самоокупаемости и самофинансирования. Объектом хозрасчета при этом являлись производственные и непроизводственные подразделения предприятия, а объектом хозрасчетного дохода — заработанные ими средства. Такой подход, по существу является прообразом одной из концепций бухгалтерского управленческого учета — управления по центрам ответственности.

И самое главное, основой управленческого учета является сбор информации об издержках организации и калькулирование. Отечественной практикой глубоко проработаны вопросы, связанные с калькулированием. Накоплен богатый теоретический и практический опыт в области нормативного метода учета затрат и калькулирования, так похожего на систему «стандарт-кост» в управленческом учете.

Почему же приемы и методы управленческого учета, используемые в директивной экономике, не давали должного результата? Ответ прост: не было собственника, заинтересованного в повышении отдачи от вложенного им капитала путем экономии производственных издержек. Только в условиях рыночных отношений возможна объективная интеграция методов управления в единую систему бухгалтерского управленческого учета.

Некоторыми вопросами, являющимися прерогативой управленческого учета, занимаются сегодня отдельные подразделения предприятия (при составлении оперативной отчетности, анализе экономической деятельности и т.д.), однако эта информация разбросана между различными службами и нет возможности для ее своевременного, комплексного использования. Анализ экономической деятельности если и проводится, то с серьезным запозданием, когда основные финансовые показатели предприятия уже сформированы и возможность повлиять на них упущена; эффективность работы отдельных подразделений, как правило, не анализируется вовсе.

На предприятиях, несмотря на назревшую необходимость, практически отсутствует налоговое планирование. Вместе с тем продуманный подход к калькулированию, лежащему в основе бухгалтерского управленческого учета, в ряде случаев способен облегчить налоговое бремя организации.

Переход на международные стандарты бухгалтерского учета, осуществляемый Российской Федерацией, новые экономические условия неизбежно расширят функции и полномочия бухгалтерской службы. Бухгалтерская профессия выйдет на качественно иной уровень, а бухгалтер-аналитик в своей деятельности поднимется на новую ступень, перейдя от учетной регистрации хозяйственных фактов к управлению производством.

С января 1998 г. в Российской Федерации действует Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Цель реформирования состоит в приведении национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики. Достижение данной цели будет означать возможность формирования системы информации для эффективного управления внутри предприятия. Одной из задач реформы является оказание методической помощи предприятиям в понимании и внедрении системы управленческого учета. Этому в определенной степени может способствовать знакомство с предлагаемым Вам курсом.

Студенты Заочного финансово-экономического института изучают бухгалтерский управленческий учет на V курсе и получают (кейс) соответствующих учебно-методических материалов:

1. Программу, методические указания и задание по выполнению контрольной работы по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2001.

2. Учебники Вахрушиной М.А. Бухгалтерский управленческий учет» – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000 или Карповой Т.П. «Управленческий учет» – М.: Аудит, 1998.

3. Компьютерную обучающую программу (КОПР) по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет».

4. Обзорную (установочную) лекцию по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет».

Кроме того в процессе изучения дисциплины Вам следует воспользоваться фондами библиотеки ЗФЭИ, среди которых – многочисленная и разнообразная учебная, справочная и научная литература. Полезными для изучения предлагаемого Вам курса могут стать следующие издания: Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. – М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000; Вил Р.В., Палий В.Ф. Управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 1997; Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем./ Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 2001; Дейли А., Б. Штагмайер и др. Контроллер и контроллинг.// “Controller und Controlling”. Albrecht Deyle, Beat Steigmeier und Autorenteam. - Bern, Stuttgart, Wien: Haup, 1993. Финансовая газета за 1998. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет: Пер. с нем. –М.:ФБК-ПРЕСС, 1996; Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1994; Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". М.: Финансы и статистика, 1993; Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М.: Аналитика-Пресс,

1997; Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет - М.: УРСС, 1997. Управленческий учет / Под ред В.Палия и Р.Вандер Вила.- М.:ИНФРА-М, 1997; Управленческий учет. Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета.-М., ИД ФБК-ПРЕСС, 1999.

Существенную роль в образовательном процессе должен сыграть электронный учебник (компьютерная обучающая программа – КОПР). Знакомство с настоящей обзорной (установочной) лекцией по изучаемой дисциплине облегчит Вашу последующую работу с электронным первоисточником.

Вам предлагается следующая последовательность самостоятельной работы над изучаемым курсом. Прежде всего, внимательно прослушайте настоящую обзорную лекцию. Это позволит Вам правильно организовать весь последующий учебный процесс, получить представление об общей структуре и наиболее важных вопросах дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет», основных формах усвоения материала, а также контроля знаний. Далее следует ознакомиться с Программой курса, содержащей тематический план, краткое изложение содержания дисциплины, методическими указаниями и вопросами для самопроверки, а также заданием по выполнению контрольной работы.

Лишь затем следует приступать к работе с рекомендованной учебной литературой и компьютерной обучающей программой (КОПР). Имейте в виду, что данная компьютерная программа не заменяет учебную литературу, а дополняет ее, служит вспомогательным средством, способствующим организации самостоятельной работы студента в процессе усвоения учебного материала, а также средством корректировки и контроля полученных знаний.

Проработку каждой темы курса целесообразно начинать с чтения соответствующей главы учебника. Это должно быть не просто пассивное чтение, а активная работа с текстом, поскольку механическое запоминание текста зачастую не помогает полностью понять его, точно воспроизвести основные мысли и положения. Здесь следует подключить логическое мышление, т.е.

понять содержание наиболее важных смыслообразующих определений, примеров, схем, формулировок и т.д.

Результатом Вашей активной работы с текстом любой главы или параграфа учебника должен стать конспект прочитанного материала (не обязательно подробный, но наглядный). Говоря иначе, в выполненном Вами конспекте тезисно должна содержаться логическая структура изучаемого учебного материала, должны быть выделены наиболее сложные в усвоении моменты. Поскольку изучаемая дисциплина является направлением бухгалтерского учета, особое внимание рекомендуем уделить приводимым в учебнике схемам учетных записей. Для лучшего усвоения материала в конце каждой главы приведены контрольные задания и тесты для самопроверки, а в конце книги – ответы на тесты, практическая работа (которую при желании Вы можете выполнить) и терминологический словарь.

После проработки основного учебного материала по каждой теме можно перейти к изучению этой же темы с помощью компьютерной обучающей программы (КОПР), в которой тезисно, красочно, с помощью схем, рисунков, таблиц и графиков выделены основные вопросы темы, базовые понятия, определения, термины, методические подходы к решению тех или иных управленческих задач.

В случае, если Вам попался незнакомый термин, воспользуйтесь терминологическим словарем, содержащимся в учебнике.

В компьютерной обучающей программе (КОПР) в завершение каждой темы Вам предложены тестовые задания для контроля усвоения учебного материала. Они предполагают выбор правильного ответа из нескольких предложенных. Часть заданий для самоконтроля дается в программе с ответами, что предназначено для проведения тренинга. Если данный Вами ответ окажется неверным, следует вернуться к соответствующему разделу в учебной литературе или компьютерной обучающей программе с целью нахождения правильного решения.



Другая часть тестовых заданий приводится без открытого указания правильных ответов. Результаты такого тестирования обсуждаются с преподавателем-консультантом.

После изучения учебного материала можно приступать к выполнению контрольной работы с представлением ее на факультет или филиал института в соответствии с утвержденным временным графиком.

Работа выполняется в ученической тетради или листах формата А4, сброшюрованных соответствующим образом. На титульной странице указываются фамилия, инициалы студента, название факультета, филиала, специальности, а также номер курса и зачетной книжки.

Выполнение контрольной работы предполагает решение двух объемных задач, номер которых определяется в зависимости от первой буквы фамилии студента. В тетради необходимо указать номер задачи и привести ее условие. Решение следует представить в развернутом, подробном виде, аргументируя те или иные действия. Схемы учетных записей, графики должны быть оформлены аккуратно, с помощью линейки и карандаша. Приветствуется представление контрольного задания в компьютерном виде

Успешное выполнение контрольной работы (правильное решение обеих задач) позволит Вам пройти очное собеседование по ней, и в случае положительного результата Вы будете допущены к сдаче экзамена.

Перейдем теперь к краткому обзору учебного материала по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет», уделяя при этом особое внимание ключевым вопросам курса.