

*Успехи «Дженерал Моторс» объясняются не столько организацией концерна, системой планирования и финансового контроля, но, прежде всего, систематической подготовкой управленческих кадров.*  
Гарольд Вольф



## ТЕМА 1. ВВЕДЕНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

- 1.1. Роль управленческого учета в системе управления компанией
- 1.2. Классификация затрат в управленческом учете
- 1.3. Методы изучения поведения затрат

### **Практическая ценность:**

1. Определение роли управленческого учета в системе управления компанией дает возможность рассмотреть, кто и каким образом участвует в его формировании и сопровождении. В теме указано, с чего именно необходимо начать постановку системы управленческого учета, и из каких этапов она состоит.
2. С классификации затрат начинается постановка системы управленческого учета, и все управленческие решения так или иначе зависят от информации в отношении затрат. Не имея представления об основах классификации затрат, невозможно говорить не только о системе учета, но и об обоснованных управленческих решениях. Раскрыты все направления классификации затрат и категории, входящие в них.
3. Многие управленческие решения связаны с будущим, а соответственно принимаются на основании планов, которые невозможно формировать, не распределив затраты на переменные и постоянные. С этой целью освещены основные методы распределения затрат на переменные и постоянные.

### **1.1. РОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ КОМПАНИЕЙ**

Управленческий учет давно стал не только модной темой в разговорах «финансовой элиты», а повседневным инструментом, необходимым управленцам как во время экономических подъемов, когда идет бурный рост и необходимо принимать решения относительно распределения ресурсов, которых всегда не хватает, так и во время кризиса, когда информацию управленческого учета используют для снижения затрат.

Основываясь на знаниях по управленческому учету, принимаются решения в отношении:

- управления затратами;
- планирования деятельности и ценообразования;

- рентабельности продуктов, направлений и эффективности структурных подразделений компании;
- мотивации групп и отдельных сотрудников компании.

### Немного из истории управленческого учета

Становление и формирование управленческого учета нельзя правильно понять в отрыве от истории его развития, в котором выделяют три основных этапа.

**Этап 1.** В начале XX века «потогонная» система Фредерика Тейлора, который впервые придумал конвейер, определила необходимость нормирования отдельных операций. Данный процесс, в свою очередь, привел к возможности составления графиков производства и появлению методов планирования деятельности.

**Этап 2.** С увеличением масштабов производства и усилением конкуренции появилась необходимость в распределении функций управления компанией, а соответственно в предоставлении большей свободы действий отдельным менеджерам. Данная свобода подразумевает большую ответственность и необходимость контроля – учет по центрам ответственности. Параллельно усилилась необходимость планирования и совершенствования систем мотивации труда, вследствие чего появился управленческий учет переменных затрат.

**Этап 3.** С середины 70-х гг. XX века с новым витком научно-технической революции и возникновением компьютерных информационных систем и до настоящего времени продолжается и постоянно развивается этап «Стратегического управленческого учета».

### Определение управленческого учета

Первоначально важно определить роль управленческого учета в системе бухгалтерского учета. Наиболее распространенное представление о сущности бухгалтерского учета является искаженным, так как сводится к пониманию необходимости составления стандартных форм финансовой отчетности (баланс, отчет о прибылях и убытках) и налоговых деклараций.

Правильнее было бы сказать, что бухгалтерский учет состоит из двух подсистем:

1. Финансовый учет (*financial accounting*).
2. Управленческий учет (*management accounting*).

Иногда в качестве подсистемы бухгалтерского учета выделяют и налоговый учет, хотя это место он заслужил только благодаря жесткому государственному регулированию и возможным штрафам.

Управленческий учет возник на стыке двух культур – финансового учета и менеджмента. Менеджмент всегда нуждался в информации, но финансовый учет, по мере развития и усложнения деловой среды, давал менеджерам все меньше необходимой информации. Поэтому управленческий учет стал не просто продолжением бухгалтерского учета, а сформировался как новая самостоятельная дисциплина. Управленческий учет использует не только фактические данные о совершенных операциях, но и аналитические, оценочные данные, а также данные о возможных событиях в будущем (планы и бюджеты), представляет руководителю не только количественную, но и качественную (неформальную) информацию.

Рассмотрим определения финансового и управленческого учета.

**Финансовый учет** – процесс измерения, выявления, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности компании внешним и внутренним пользователям для принятия решений.

**Управленческий учет** – процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и передачи информации, которая используется управленцами различных уровней для планирования, оценки и контроля внутри компании.

Сравнивая два определения, получим следующие термины, которые отличают управленческий учет от бухгалтерского:

### АНАЛИЗ и ИНТЕРПРЕТАЦИЯ информации ДЛЯ УПРАВЛЕНЦЕВ с целью ПЛАНИРОВАНИЯ, ОЦЕНКИ и КОНТРОЛЯ.

Таким образом, управленческий учет является информационной базой для осуществления основных функций управления:

- планирования;
- организации;
- мотивации;
- контроля.

Следует отметить основные отличия управленческого учета от финансового и налогового:

1. Обязательность ведения – ведение управленческого учета обычно ничем не регламентировано и, следовательно, он зависит от доброй воли руководства.
2. Пользователи информации – ограниченный круг управленцев компании.
3. Объект учета и отчетности – в отличие от финансового учета, объектом учета может служить подразделение, отдел, продуктовая группа и даже отдельный сотрудник.
4. Цель учета – основная и главная цель – предоставление информации для принятия управленческих решений.
5. Принципы учета – в управленческом учете отсутствуют принципы и стандарты, что с одной стороны облегчает его изучение, а с другой – нет унифицированных общепринятых терминов. В связи с этим в данной книге представлены все возможные термины, которые могут использоваться на его месте.
6. Временной аспект информации – часто финансовый учет называют «посмертным», так как его система отражает уже свершившийся факт, а в управленческом учете, благодаря системе бюджетирования, возможно планирование будущих событий.
7. Измерители – кроме стандартных денежных, натуральных и трудовых, в управленческом учете используются качественные показатели (например, степень удовлетворенности клиента).
8. Частота предоставления отчетности – существуют компании, финансовые службы которых для руководства ежедекадно либо еженедельно готовят баланс и отчет о прибылях и убытках, не говоря уже о текущих сводках и отчетах.
9. Степень открытости – информация управленческого учета нередко является конфиденциальной и составляет коммерческую тайну компании.

## Специалист в области управленческого учета

В рамках вышесказанного важно понять, кто же является ответственным лицом за формирование и ведение управленческого учета в компании. До недавнего времени, говоря о бухгалтере, у нас формировался образ человека в наруканниках со счетами в руках, сегодня – это человек, сидящий перед компьютером. Однако в обоих случаях он использует специальные термины для составления отчетов, которые мало кому понятны и мало кому нужны. Пришло время развеять этот миф. Специалист по управленческому учету обязан иметь не только определенные знания, но и должен быть коммуникабельным человеком. Это связано с тем, что прежде чем получить работоспособную систему управленческого учета, необходимо пройти три этапа.

**Этап 1. Методологический.** Большинство проектов по внедрению систем управленческого учета «умирают» именно на этом этапе, так как именно на этой стадии закладывается основа всей системы. Прежде всего, осознание необходимости усовершенствования системы управленческого учета должно возникнуть у руководства компании и это должна быть не просто дань моде, а реальная потребность в информации определенного характера с конкретными результатами. Задача специалиста по управленческому учету на данном этапе – правильно интерпретировать потребности высшего руководства и изложить их в конкретные задачи.

**Этап 2. Технический.** На втором этапе обязательно понадобятся знания информационных технологий. Не имея представления о правилах функционирования финансового учета, нельзя сформировать информацию для регулярного решения задач, поставленных на первом этапе. На данном этапе выбирается состав регистров аналитического учета, формы внутренней отчетности, определяются направления движения информации внутри компании, формируется контрольный пример в виде модели.

**Этап 3. Организационный.** На заключительном этапе происходит распределение обязанностей и начинается непосредственное внедрение системы. Коммуникабельность и последовательность являются девизом данного этапа. При этом возникает конфликт интересов тех, кто подготавливает информацию, с теми, кто ее собирает и интерпретирует. Например, тяжело объяснить производственникам, зачем возникли дополнительные отчеты и почему их нужно подготавливать в строго определенной последовательности. На этом этапе мы лишний раз убеждаемся, что система управленческого учета зависит от усилий всех подразделений компании, сотрудники которых вносят свою лепту.

Нет однозначного ответа на вопрос: «Кто именно ответственен за разработку системы управленческого учета и поддержание ее в работоспособном состоянии?». Это все индивидуально и зависит от нескольких факторов:

1. Требования к системе управленческого учета – чем жестче требования к информации, тем больше необходимо усилий и специальных знаний.
2. Масштаб компании – возможность содержать финансового директора и директора по экономике. В небольших компаниях эту функцию выполняет главный бухгалтер.
3. Политическая ситуация в компании – кто обладает большими полномочиями и возможностью влиять на решения руководства. Ведь доступ к информации управленческого характера дает «власть».
4. Мобильность компании – стремление сотрудников к изменениям и изучению новой информации, выполняющая нестандартную работу.

Таким образом, за внедрение системы управленческого учета может отвечать финансовый директор, директор по экономике или главный бухгалтер. Но в любом случае это будет главная фигура в финансовом царстве компании.