

УДК 657

**Ю. Б. Ржавина***Марийский государственный университет, Йошкар-Ола***КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ  
РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ**

Современные условия хозяйствования требуют развития сформировавшихся подходов к процессу управления деятельностью. Вопросы возникновения и развития управленческого учета, концептуальные представления о нем как о специфичной практической деятельности и направлении прикладных экономических исследований были и остаются актуальными. Понимание концептуальных основ управленческого учета подчеркивает необходимость в развитии существующей методологии управленческого учета, совершенствования методического инструментария, учитывающего особенности ведения хозяйственной деятельности в каждом конкретном случае.

*Ключевые слова:* управленческий учет, концептуальные основы, процесс управления, системы учета, бухгалтерский учет, модель управленческого учета.

Сегодня экономические законы, сложившиеся в результате эволюции общества, предполагают обнаружение устойчивой взаимосвязи между всеми экономическими явлениями. Новые условия хозяйствования, основанные на закономерностях и особенностях развития рыночных отношений, требуют принципиально нового подхода к процессу управления хозяйствующих субъектов.

Вопросы возникновения и развития управленческого учета, его сущность, роль и место в процессе управления хозяйственной деятельностью всегда интересовали многих зарубежных и отечественных теоретиков и практиков. В различных литературных источниках последних лет можно найти множество определений управленческого учета (табл. 1).

Суть и назначение управленческого учета достаточно емко передает известная формулировка: «производство информации для управления» [9, с. 403]. И сегодня подход к управлению любым бизнесом характерен тем, что сфера управленческого учета включает в себя весь комплекс не только финансовой, но и в большом объеме нефинансовой информации, имеющей отношение к эффективности деятельности. Таким образом, управленческий учет можно охарактеризовать как систему, предоставляющую необходимую финансовую и нефинансовую информацию для принятия оперативных, тактических и стратегических решений в систематическом и проблемном порядке на всех уровнях управления деятельностью хозяйствующего субъекта.

Критический анализ мнений отечественных и зарубежных авторов относительно места управленческого учета в системе управления позволяет выделить две основные позиции: относительно самостоятельная система; одна из подсистем бухгалтерского учета (как и финансовый учет). В данном случае можно согласиться с И. В. Аверчевым, который отмечает, что «управленческий учет и отчетность являются базисом финансового (бухгалтерского) учета и отчетности. Но не наоборот» [1, с. 19]. Управленческий учет интегрирует в себе различные функции и методы управления, подчиняя их достижению единой цели, а бухгалтерский учет является лишь одной из функций управления. Кроме того, сфера управленческого учета по определению намного шире, чем сфера учета финансового.

Сегодня многие отечественные и зарубежные исследователи в своих трудах формируют концептуальные представления об управленческом учете не только как о специфичной практической деятельности, но и направлении прикладных экономических исследований. Конечно, исторический подход занимает определяющее место в методологии научного познания. Учет для целей управления, что подтверждается историческими фактами, формировался с развитием бухгалтерской науки и практики, и у экономистов различных стран сложилось свое понимание и применение учета для управления. Глубокий анализ эволюции учетной мысли с момента ее возникновения и до наших дней проводит в своих фундаментальных

исследовательских работах Я. В. Соколов [9]. Рассматривая экономические знания и мировой опыт применительно к системам бухгалтерского учета, он отмечает, что «управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил

современную форму благодаря трудам замечательного бухгалтера Роберта Антони» [9, с. 402]. Нельзя также не согласиться с автором, что управленческий учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии.

#### Анализ точек зрения на определение управленческого учета

Автор	Точка зрения	Источник
Н. П. Кондраков	Формулирует управленческий учет как «... установленную организацией систему сбора, регистрации, обобщения и предоставления информации о хозяйственной деятельности организации, и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью»	[7, с. 6]
О. Н. Волкова	«Управленческий учет – это система информационного обмена в организации, предназначенная для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей всей организации»	[3, с. 21]
Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер	Характеризуют управленческий учет как «... процесс идентификации, измерения, сбора, систематизации, анализа, разложения, интерпретации и передачи информации, необходимой для управления какими-либо объектами»	[11, с. 8]
М. А. Вахрушина	«Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций»	[2, с. 16]
Г. Ю. Касьянова, С. Н. Колесников	«... к понятию «управленческий учет» относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений, то есть в большей степени управленческие, чем бухгалтерские, технологии»	[6, с. 13]
К. Друри	Управленческий учет означает «подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой, как принятие решения, планирование, контроль и регулирование»	[4, с. 25]
Положения по управленческому учету профессиональной организации – Института управленческих бухгалтеров	Управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и полноты их учета	[1, с. 22]

Для отечественной экономики многие элементы управленческого учета не были нечто новым. Россия достаточно долго оставалась аграрной страной, где велся простой учет в виде записей прихода и расхода (униграфизм). И только к концу XIX века, когда увеличивается количество промышленных предприятий, что провоцирует развитие промышленного учета среди возникающих различных теорий учета, можно говорить о первых задатках управленческого учета. Весь опыт России свидетельствует о достаточно успешном развитии системы производственного счетоводства, совершенствовавшегося как в промышленной, так и в строительной деятельности. Широкое применение и использование смет явилось по сути прообразом бюджетирования в совре-

менном его понимании. Развитие учета как науки потребовало привлечения элементов бюджетного планирования, контроля и экономического анализа для адаптации применения бухгалтерского учета именно в целях управления [10].

Несмотря на свою многолетнюю историю развития, официально управленческий учет был признан в 1972 году Американской национальной ассоциацией бухгалтеров (NAA – National Association of Accountants), разработавшей сертификационную программу подготовки специалистов по управленческому учету (CMA – The Certified Management Accountant) с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. С начала 1990-х гг. получают разработку новые в то время методы управленческого учета: всеобщая (всесторонняя)

система управления затратами – Total Cost Management (TCM), учет затрат по видам деятельности – Activity Based Costing (ABC), или дифференцированный (функциональный) учет, калькулирование по операциям, система сбалансированных показателей – The Balanced Scorecard (BSC) [7].

Современные условия хозяйствования, а в первую очередь речь идет о глобализации и динамичном развитии различных сфер бизнеса, значительно влияют на развитие управленческого учета, который формируется в достаточно обширную и динамичную область научных теоретических

и практических знаний. Следует отметить, что развитие эмпирически установленных процедур управленческого учета сегодня значительно опережает разработанность именно теоретических представлений о нем.

Взяв за основу концептуальную модель управленческого учета А. Р. Закировой как результат обобщения и развития прикладных научных исследований, можно построить логическую модель концептуальных основ управленческого учета (рис. 1) [8, с. 7].

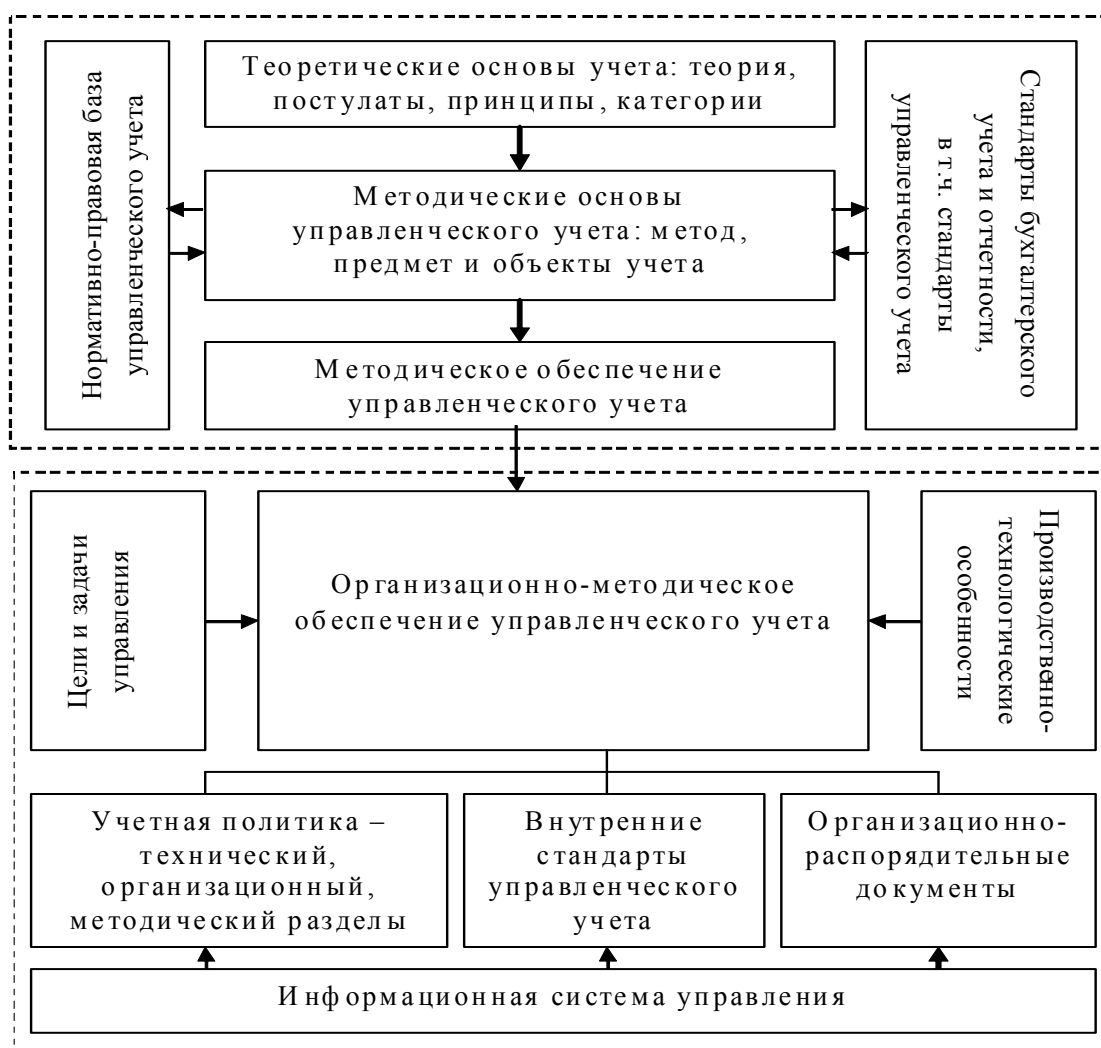


Рис. 1. Логическая модель концептуальных основ управленческого учета

Первый уровень данной модели характеризует общие теоретические и методологические основы и в зависимости от национальной практики регулирования на этом уровне могут разрабатываться нормативно-правовые акты и стандарты управленческого учета. Второй уровень характе-

ризует составляющие основ управленческого учета на уровне хозяйствующего субъекта. Требования и содержание этих документов обусловлены не только общетеоретическими основами, но и целями и задачами развития самого хозяйствующего субъекта и производственно-технологическими

особенностями, характерными для отрасли, в которой осуществляется деятельность.

Концептуальные основы управленческого учета в России имеют характерные особенности, обусловленные, в первую очередь, историей его

развития, традициями национальной школы бухгалтерского учета и адаптацией международной практики управленческого учета к задачам управления (рис. 1) [8, с. 9].

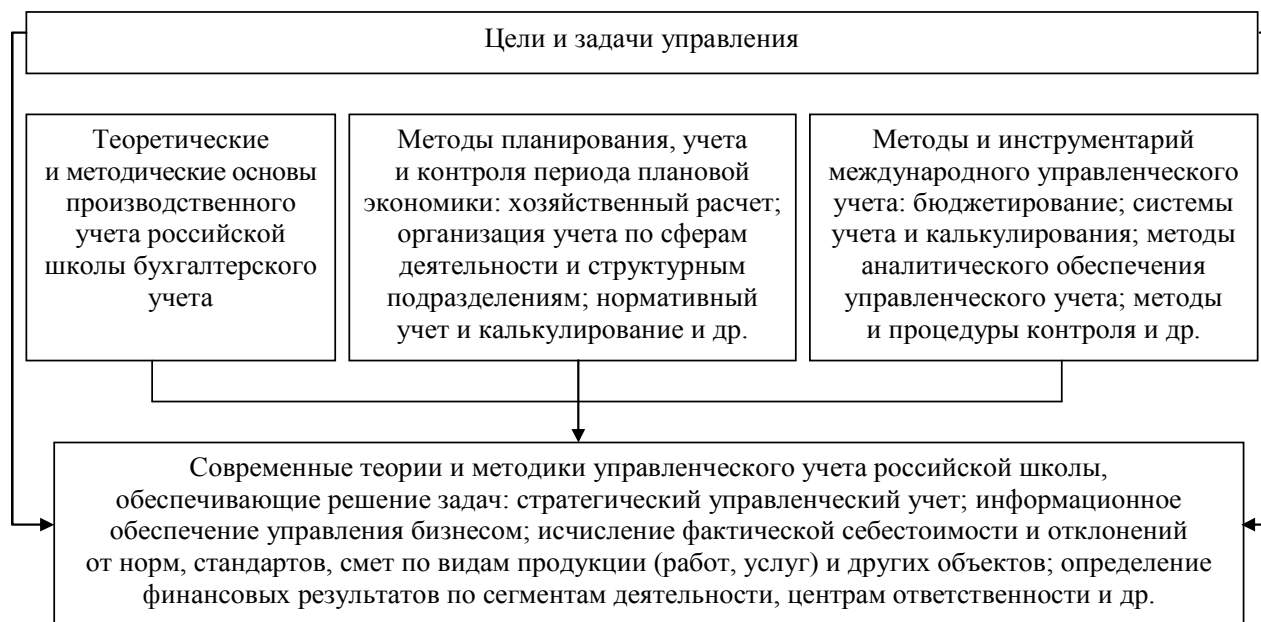


Рис. 2. Формирование современных концептуальных основ управленческого учета в России

Как видно, путь к построению эффективной системы управленческого учета лежит не в развитии и совершенствовании сложившихся на сегодня методов бухгалтерского учета, а в выявлении основных информационных потребностей управления разного уровня и поиске оптимальных и рациональных путей их решения. Именно управленческий учет в настоящее время дает реальную возможность эффективно и рационально реализовать функции учета, планирования, контроля, регулирования и оптимизации не только в целом по хозяйствующему субъекту, но и по его составляющим, так как системы управленческого учета в большей степени, чем традиционные модели учета, принимают во внимание внешние и внутренние факторы рыночных отношений в каждом конкретном случае хозяйствования.

Уточнение и дополнение различных категорий элементов управленческого учета, образующих его систему, способствуют в перспективе определенному развитию теоретического и методологического представления о нем как не только как о науке, но и о развитии его современной концепции.



1. Аверчев И. А. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М.: Вершина, 2009. 512 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. 7-е изд. М.: Омега-Л, 2008. 570 с.
3. Волкова О. Н. Управленческий учет: учебник. М.: ТК Велби; Проспект, 2005. 472 с.
4. Друри К. Основы управленческого учета и производственного учета. М.: Аудит, ЮНИТИ. 1998. 419 с.
5. Закирова А. Р. Концепция развития и методология организации управленческого учета в сельском хозяйстве. Казань: Центр инновационных технологий, 2011. 258 с.
6. Касьянова Г. Ю., Колесников С. Н. Управленческий учет по формуле «три в одном». М.: Статус-Кво 97, 1999. 328 с.
7. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2008. 368 с.
8. Ржавина Ю. Б. Развитие методики и организации управленческого учета и внутреннего контроля: монография / Мар. гос. ун-т; Ю. Б. Ржавина. Йошкар-Ола, 2013. 156 с.
9. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. 638 с.
10. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 288 с.
11. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.

1. Averchev I. A. Upravlencheskii uchet i otchetnost'. Postanovka i vnedrenie, M.: Vershina, 2009, 512 p.
2. Vakhrushina M. A. Bukhgalterskii upravlencheskii uchet: ucheb. dlya studentov vuzov, obuchayushchikhsya po ekonomicheskim spetsial'nostyam, 7-e izd., M.: Omega-L, 2008, 570 p.
3. Volkova O. N. Upravlencheskii uchet: ucheb. M.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2005, 472 p.
4. Druri K. Osnovy upravlencheskogo ucheta i proizvodstvennogo ucheta, M.: Audit, YuNITI, 1998, 419 p.
5. Zakirova A. R. Kontseptsiya razvitiya i metodologiya organizatsii upravlencheskogo ucheta v sel'skom khozyaistve. Kazan': Tsentr innovatsionnykh tekhnologii, 2011, 258 p.
6. Kas'yanova G. Yu., Kolesnikov S. N. Upravlencheskii uchet po formule «tri v odnom», M.: Status-Kvo 97, 1999, 328 s.
7. Kondrakov N. P., Ivanova M. A. Bukhgalterskii upravlencheskii uchet: ucheb. posobie, M.: INFRA-M, 2008, 368 p.
8. Rzhavina Yu. B. Razvitie metodiki i organizatsii upravlencheskogo ucheta i vnutrennego kontrolya: monografiya / Mar. gos. un-t; Yu. B. Rzhavina, Ioshkar-Ola, 2013, 156 p.
9. Sokolov Ya. V. Bukhgalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei: ucheb. posobie dlya vuzov, M.: Audit YuNITI, 1996, 638 p.
10. Sokolov Ya. V., Sokolov V. Ya. Istoriya bukhgalterskogo ucheta: ucheb. 2-e izd., pererab. i dop., M.: Finansy i statistika, 2006, 288 p.
11. Khorngren Ch. T., Foster Dzh. Bukhgalterskii uchet: upravlencheskii aspekt: per. s angl., pod red. Ya. V. Sokolova, M.: Finansy i statistika, 1995, 416 p.

УДК 657

**Yu. B. Rzhavina**

***Mari State University, Yoshkar-Ola***

### **CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR THE DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN RUSSIA**

Modern conditions of the economy require development of the established approaches to the management process. Initiation and development of management accounting, its conceptualization as a specific practical activity and a line of economic applied research continue to be relevant. Understanding of management accounting conceptual framework stresses the need for the development of current management accounting methodology and improvement of methodical tools considering particularities of business in each specific case.

*Keywords:* management accounting, conceptual framework, management process, accounting systems, accounting, management accounting model.