

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ, ОПЕРАТИВНЫЙ И ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ: СХОДСТВА И РАЗЛИЧИЯ

**О.Д. Каверина**, *д-р экон. наук, профессор*  
**Санкт-Петербургский государственный университет**  
(Россия, г. Санкт-Петербург)

**Аннотация.** В статье доказывается несостоятельность зауженных подходов к пониманию управленческого учета, сложившихся в России, с использованием инструментов сравнительного и исторического анализа; выделяются риски, связанные с неэффективной организацией управленческого учета в этой связи. Оспаривается калькуляционный подход и подход тождественности управленческого учета оперативному учету. Затрагиваются современные теории управления, методы калькулирования себестоимости, а также преимущества интеграции отдельных видов учета.

**Ключевые слова:** управленческий учет, оперативный учет, логистика, теория ограничений, производственный учет.

Управленческий учет в России относится к одной из самых полемичных областей экономической науки, продолжают дискуссии о возможности выделения его в качестве подсистемы из бухгалтерского учета, его месте среди других дисциплин и практик. Одной из причин явилось то, что в процессе исторического развития хозяйственный учет в России в XX в. сформировался как система, включающая три вида учета: оперативный, бухгалтерский, статистический. Каждый из видов учета имеет свое назначение, свою предметную область и методический аппарат. Бухгалтерский учет предназначен для управления деятельностью хозяйствующего субъекта и для предоставления информации о результатах его деятельности внешним пользователям. В его рамках формируется модель финансовой отчетности, характеризующей всю деятельность хозяйствующих субъектов с индивидуальным кругооборотом средств, с учетом принципа непрерывности деятельности предприятия. Сравнение бухгалтерского (финансового) и управленческого учета опубликовано в многочисленных изданиях и исследовано при написании диссертаций. Поэтому в статье сравнительный анализ в отношении этого аспекта не проводится.

Написание статьи вызвано тем, что в России сложились разные подходы к пониманию управленческого учета, в том числе спектр зауженных подходов по сравнению со структурой, целями, зада-

чами и инструментарием классического управленческого учета, созданного в США во второй половине прошлого столетия. Среди них: теневой подход, калькуляционный, тождественный документообороту, международным стандартам финансовой отчетности, составлению отчетности по исполнению бюджетов хозяйствующего субъекта. Одним из бытующих мнений является то, что, понятие «управленческий учет» пришло на смену устаревшему понятию «оперативный учет». Однако оперативный учет продолжает существовать в теории и на практике. Это одна из учетных категорий, которая характеризуется не только внутрипроизводственной направленностью, но своими функциями и задачами; использует для их решения специфические средства наблюдения, измерения, регистрации, систематизации.

Понимание управленческого учета в узком смысле снижает его эффективность, поэтому проведено сравнение управленческого и оперативного учета (оспаривается подход тождественности оперативному учету) и сравнение управленческого и производственного учета (оспаривается калькуляционный подход).

### ***Оперативный учет и управленческий учет***

Считается, что понятие «Оперативный учет» введено крупным российским ученым второй половины XIX в. П.И. Рейнбортом. К этому виду учета уче-

ный относил все, что учитывалось на предприятии, но не в бухгалтерских регистрах [1, стр. 123]. Характерные черты оперативного учета можно найти у Л. Гомберга [2] и в документах исторических архивов [3]. Оперативный учет неотделим от оперативного планирования, распространен на многих современных предприятиях, имеет сложившуюся практику и развивается с целью оптимизация материальных потоков внутри предприятия.

В состав функций оперативного (иначе оперативно-технического) учета входят: планирование и диспетчеризация производства на основе прогноза потребностей в готовой продукции, разработка планов-графиков производственной программы, доведение их до исполнителей и контроль за выполнением, установление нормативов незавершенного производства по операциям бизнес-процессов и контроль за их соблюдением, контроль за соблюдением графиков выпуска продукции совместно со службами продаж, оперативное управление производством и выполнением производственных заданий. Параллельно стал применяться термин «производственная логистика». Совершенствование предполагает такую организацию оперативного учета и планирования, чтобы минимизировать межоперационные заделы, время выполнения логистических операций, устранение нерациональных внутризаводских перевозок. Актуальным является организация оперативного учета на основе принципов теории ограничений (ТОС, Theory of constraints) и системы управления «точно в срок» (JIT, Just in time).

В связи с тем, что оперативный учет обеспечивает функцию диспетчеризации в части материальных потоков и работы оборудования, отказаться от него - значит вызвать появление рисков сбоев в производстве. Поэтому в одних случаях он остается в существующем на предприятие виде, в других случаях - интегрируется с управленческим учетом.

Соотнесение понятий «оперативный учет» и «управленческий учет» показывает, что при наличии некоторых общих черт, это - не идентичные понятия. В результате сравнения методологии и органи-

зации оперативного и управленческого учета выделены их общие и отличительные черты. Общими являются следующие характеристики: (1) конфиденциальность информации; (2) внутренние пользователи информации; (3) могут частично совпадать объекты учета и периодичность составления внутренних отчетов, а также используемые методы; (4) отсутствие регламентации со стороны государственных структур в связи с назначением информационной поддержки выполнения бизнес-процессов и управленческих решений внутри предприятия. То есть управленческий учет, также как и оперативный, не может быть регламентирован в общегосударственном масштабе; (5) принципы организации как управленческого учета, так и оперативного, устанавливают менеджмент хозяйствующего субъекта в силу направленности информации на обслуживание потребностей конкретного предприятия.

Отличительные характеристики:

(1) оперативный учет связан с наблюдением, измерением, регистрацией, обработкой и передачей информации об отдельных хозяйственных операциях или их однородных совокупностях. В отличие от управленческого учета, перед ним не ставится цель выявления взаимосвязи между хозяйственными процессами и явлениями;

(2) структурирование информации по уровням управления предприятием. Управленческий учет формирует целевую информацию для всех уровней управления, включая топ-менеджмент. Основные пользователи оперативного учета - менеджеры среднего и низшего уровня управления. Средний уровень управления включает руководителей производственных и функциональных подразделений (начальники основных и вспомогательных цехов, отделов продаж, снабжения, логистики, финансового, планового и др. отделов). Подлежат решению задачи, вытекающие из функциональной специфики. Например, начальник отдела логистики обеспечивает управление транспортными потоками и запасами, менеджеры отдела продаж управляют продвижением товаров на рын-

ке. Среднее звено производственного менеджмента находится в постоянном контакте с менеджерами нижнего звена управления - мастерами и бригадирами, принимающими оперативные решения по выполнению текущих производственных задач. Применяются, например, ежедневные сводки, служащие для контроля за ритмичностью выполнения производственной программы в ассортиментном разрезе;

(3) различается временной период управления. Оперативный учет предназначен только для текущего управления бизнес-процессами. Управленческий учет обслуживает не только оперативные и тактические управленческие решения, но и стратегические. Тенденции развития теорий управления и новейших учетных разработок свидетельствуют о смещении акцентов с информационного обеспечения оперативных управленческих решений в сторону стратегических решений. Это обусловлено объективными обстоятельствами современной стадии экономического развития общества;

(4) предметная область. Оперативный учет предназначен для управления отдельными операциями бизнес-процессов и их однородными совокупностями внутри предприятия, такими как бизнес-процессы снабжения, логистики, производства и продаж. Предметная область управленческого учета шире; может включать как отдельные совокупности операций, так и всю генеральную совокупность бизнес-процессов предприятия и, кроме того, объекты внешней среды. Считаем, что расширение объектов учета за рамки хозяйствующего субъекта будет усиливаться в связи с развитием стратегического управленческого учета и факторов, вызвавших его появление;

(5) измерители. Оперативный учет оперирует преимущественно натуральными измерителями. В управленческом учете для различных целей используются как натуральные, так и трудовые, и стоимостные измерители;

(6) характер данных. Оперативный учет связан в большей степени с плановыми и фактическими данными. В управлен-

ческом учете наряду с плановыми и фактическими - широкое распространение получили прогнозные и нормативные данные. Так, в основе системы стандарт-костинг заложены нормативы;

(7) периодичность представления информации. Оперативный и управленческий учет могут отличаться по периодичности составления планов и отчетов. В оперативном учете сводки и отчеты формируются, как правило, со следующей периодичностью: день, неделя. На ряде предприятий практикуются внутрисменные сводки. В управленческом учете закладывается различная периодичность, в том числе бюджеты составляются обычно на год; прогнозы в стратегическом управленческом учете распространяются на несколько лет. Такой период предусмотрен методологией системы калькулирования по жизненному циклу (*life cycle costing*);

(8) влияние факторов. На оперативный учет влияют технико-технологические и организационные факторы внутренней среды предприятия. Выбор политики управленческого учета в части методологии обусловлен как внутренними, так и внешними факторами. Например, степень интенсивности конкурентной среды следует учитывать при выборе методов распределения косвенных расходов, влияющих на качество показателей себестоимости продукции, информация о которых, в свою очередь, ложится в основу решений по ценообразованию и управлению ассортиментом.

Исходя из общих и отличительных характеристик оперативного учета, соответствующего национальной традиции, и управленческого, соответствующего Западной традиции, следует вывод, что анализируемые виды учета не подменяют друг друга, каждый из них имея свою сферу действия (предметы и объекты), свои функции и задачи, использует для их решения специфические средства наблюдения, измерения, регистрации, систематизации. Поэтому в части теории данные методы могут развиваться обособленно. Что же касается практики, то, при организации информационных потоков на предприятиях, следует выявить области совпадения

оперативно-технического учета с управленческим для снятия возможного их дублирования.

### **Управленческий и производственный учет**

Основываясь на результатах проведенного анализа можно утверждать, что управленческий учет синтезировал в себе часть оперативного учета. Однако он синтезировал и часть традиционного для России XX в. бухгалтерского учета - производственного учета. Соотношение производственного и управленческого учета представляет объект широкой дискуссии, наиболее интенсивная полоса которой за рубежом относится к 60-80-м гг., у нас данный спор продолжается до сих пор [4, 5, 6, др.].

Представители одного подхода по существу объединяют понятия производственного и управленческого учета. Точка зрения, вероятно, сложилась в связи с тем, что исторически управленческий учет создавался на основе производственного учета. На протяжении всего своего развития учет фактических затрат дополнялся методиками нормативного учета, сметного планирования и анализа, расширялся круг показателей себестоимости, используемых для разных целей. Н.А. Блатов, В.И. Стоцкий, М.Х. Жебрак в первой половине XX в. писали о модификациях использования информации производственного учета.

Внутри данного подхода можно выделить две группы точек зрения: представители первой группы объединяют понятия производственного и управленческого учета с некоторым разграничением в области охвата объектов учета и исключением планирования и аналитических процедур (С. Сатубалдин, В.Б. Ивашкевич); Так, С. Сатубалдин в книге Учет затрат на производство в промышленности США (М., Финансы, 1980) писал, что управленческий учет имеет дело с классификацией затрат, накоплением себестоимости по видам изделий и издержек, по центрам ответственности или центрам прибыли, составлением смет и отчетности о затратах и их анализом, подготовкой информации для выбора оптимального решения.

В.Б. Ивашкевич, показывая взаимосвязи систем, разделяет бухгалтерский учет вначале на финансовый и производственный, затем относит последний, а также долю финансового в части учета для управления финансовой деятельностью, в состав управленческого учета. Производственный учет он называет «...управленческим учетом затрат и результатов деятельности» [7, стр. 25].

Для работ представителей второй группы характерно объединение понятий производственного и управленческого учета с ограничением объектов учета (Дж.К. Шим, Т. Люссей, др.). Так, Дж.К. Шим и Дж.Г. Сигел определяют производственный учет через составление внутренних отчетов в части будущих и прошлых затрат для использования аппаратом управления при планировании, контроле, принятии решений. В этом смысле производственный учет - это сочетание управленческого и финансового учета [8].

Есть и полное совпадение понятий. Известный во всем мире учебник по управленческому учету Ч. Хорнгрена называется «Производственный учет: управленческие аспекты» [9].

Представители второго подхода считают, что управленческий учет шире, чем производственный. Среди них К. Друри, Т.П. Карпова, Б. Нидлз, В.Ф. Палий и Р.В. Вил, Н.Г. Чумаченко. Так, согласно мнению Н.Г. Чумаченко, в отличие от учета затрат, в управленческом учете упор делается на составление предварительных смет затрат, на оперативное выявление отклонений от смет, на систематический анализ издержек производства и вариантов управления на базе оценки их себестоимости [10]. К. Друри высказывает мнение о разных целях ведения производственного и управленческого учета. Он замечает, что система производственного учета - это сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов продукции; управленческий учет - это процесс подготовки информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера [11].

Соглашаясь с тем, что управленческий учет шире производственного, отметим,

что данный подход не отвечает полностью на вопрос о соотношении производственного учета с управленческим, т.к. его представители часто рассматривают калькулирование на основе учета прошлых затрат. Игнорировать в производственном учете временную направленность «будущее» ошибочно. В этой связи заслуживают внимания отраслевые положения и инструкции по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости, разработанные в нашей стране в XX в. Часть из них пересмотрена, адаптирована под современные технологии и другие факторы, но, к сожалению, эта часть - незначительная. Анализ практики планирования, анализа и учета фактических затрат с точки зрения распределения функциональных обязанностей работников и их организации в разных отделах предприятий дает вывод об ее изменчивости по историческим периодам развития и по странам.

Однозначным является то, что учет понесенных затрат осуществляется работниками бухгалтерии. Функции планирования и анализа в рыночной экономике выполняет бухгалтерия (опыт западных стран и архивные свидетельства российских предприятий), в современных российских предприятиях сохранилась традиция советского периода составления плановых калькуляций и анализа их исполнения в плановых отделах. Обращаясь к практике предприятий можно найти примеры специальной подготовки информации о затратах для руководства вне рамок бухгалтерии. В большинстве же случаев используется информация, созданная в производственных группах бухгалтерий на средних крупных предприятиях или бухгалтером на среднем и малом предприятии. Считаем, что объединение функций планирования и учета фактических затрат эффективно за счет функциональной синергии, снижения проблем поведенческого характера в связи с барьерами линейно-функциональной структуры управления, а также пониманием персоналом предприятия, где формируется разносторонняя информация о затратах (снимается проблемный вопрос: «кому верить?»).

Информация, создаваемая в рамках производственного учета, является составной частью, как управленческого, так и финансового учета. Без данных о затратах на производство нельзя принять большую часть важнейших управленческих решений, информационное обеспечение которых является прерогативой управленческого учета. Без этих данных нельзя также исчислить важнейшие показатели финансовой отчетности. Данное мнение, обоснованно неоднократно в публикациях [12, 13]. Несмотря на то, что производственный учет может оперировать как фактическими затратами, так и запланированными, он уже управленческого и является его составной частью.

### **Выводы**

Проведенный анализ позволяет утверждать, что производственный учет можно рассматривать как составную часть управленческого учета. Аргументы: в рамках управленческого учета может формироваться информация не только о затратах операционной деятельности предприятия, но и о факторах, влияющих на увеличение стоимости бизнеса; о количественных и качественных показателях внешней среды, в том числе в системе сбалансированных показателей для оценки деятельности бизнес-единиц и мотивации персонала.

Оперативный учет имеет свой предмет, специфические методы, перспективные направления развития на базе современных цифровых технологий и принципов теории ограничений. Поэтому может характеризоваться как вид, в соответствии с российским классификатором учета.

Несостоятельны зауженные подходы к пониманию управленческого учета в России и ближнем зарубежье, в том числе калькуляционный (ограничивается методологией производственного учета) и управленческий учет приравненный к оперативному учету.

В теоретических исследованиях перспективны направления, связанные с интеграцией видов учета и создания единого информационного пространства; на практике эффективность учетных процедур повышается в случае интеграции учетных подсистем, например, за счет снятия дуб-

лирования документооборота. Потребности менеджеров российских предприятий сконцентрированы во многом на управле-

нии как бизнесом в целом, так и оперативными ситуациями, требующими интегрированной своевременной информации.

#### Библиографический список

1. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 271 с.
2. Гомберг Л. Фабрично-заводское счетоводство. Мельничное счетоводство. Счетоорганизация и администрация мельничного предприятия. Теория, практика и схемы. - СПб.: Издание журнала «Счетоводство». Типо-Литография Б. Вольфа, 1895
3. Центральный государственный исторический архив Санкт Петербурга (ЦГИА), фонд 1470. Товарищество табачной фабрики "Братья Шапшал". Оп. 1, д. «Книга движения пачек, коробок и ящиков» за 1916 г.
4. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет (снижение и контроль издержек, обеспечение их рациональной структуры): Пер. с нем. - М.: ФБК-Пресс, 1996. - 160 с.
5. Стуков С. А. А все-таки «производственный», а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет. - 1996. - № 1. - С. 64 - 66.
6. *Управленческий учет*: учеб. пособие / под.ред.проф. Я.В. Соколова. - М.: Магистр, 2010. - 428 с.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Юристъ, 2003. - 618 с.
8. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат: Пер. с англ. - М.: Информ.-изд. дом «Филинь», 1996. - 344 с.
9. *Horngren Ch. Cost accounting: a managerial emphasis*. 14th ed. / Ch. Horngren, S. Datar, M. Rujan/ Prentice-Hall Inc., 2015 - 906 с.
10. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М.: Финансы, 1971 - 240 с.
11. *Drury C. Management and cost accounting*.- 7th ed. - L.: South-Western Cengage Learning, 2008. - 174 с.
12. Каверина О.Д. Калькуляционные системы в информационном поле предприятия/ О.Д. Каверина // Вестник СПбГУ, серия 5 Экономика. - 2002. - вып. 4.- С. 68-75
13. Каверина О.Д. Управленческий учет: учебник и практикум. - 3-е изд., перераб. и доп./ О.Д. Каверина - М.: Издательство Юрайт, 2016 - 380 с.

### COMPARATIVE ANALYSIS OF MANAGEMENT ACCOUNTING, OPERATIONAL AND COST ACCOUNTING

**O.D. Kaverina**, *doctor of economic sciences, professor*  
**Saint Petersburg stait university**  
**(Russia, St. Petersburg)**

**Abstract.** *This article describes the major differences between the understanding and practice of management accounting system, operational and cost accounting. The similarities are also outlined and analysed. The article also explicates the reason for the research undertaken - cases of erroneous interpretation of management accounting in Russia. Discusses the development of specific practices; the advantages of integration of accounting methods.*

**Keywords:** *management accounting, operational accounting, logistics, theory of constraints, cost accounting.*