

УДК 657.1.014

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РОССИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

Новоселова С.А., Земцова Н.А.

ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова», Саратов, Россия (410012, Саратов, Театральная пл., 1), e-mail: yprychet@rambler.ru

Несмотря на многочисленные теоретические разработки по отдельным вопросам бухгалтерского управленческого учета, на практике руководители многих отечественных организаций продолжают игнорировать роль управленческого учета в повышении эффективности управленческой деятельности. Комплекс специфических особенностей бухгалтерского управленческого учета как самостоятельного вида экономической и учетной деятельности проявляется уже на уровне теории бухгалтерского учета. Именно поэтому за рубежом управленческий учет признан как отдельный вид учетной и управленческой работы. Тем не менее в России в настоящее время термин «управленческий учет» законодательно не закреплён, что не способствует внедрению управленческого учета в практику отечественных предприятий. Сравнение предмета и метода финансового и управленческого учета позволяет сформулировать следующие актуальные вопросы внедрения и ведения управленческого учета в российских организациях: содержание предмета бухгалтерского управленческого учета, интерпретация элементов метода бухгалтерского учета в его подсистемах, отражение информации на счетах управленческого учета, характеристика управленческой информации, отражаемой в управленческой отчетности; техника ведения управленческого учета и взаимосвязь показателей, сформированных в системах финансового и управленческого учета. Дальнейшая разработка обозначенного круга теоретических вопросов организации управленческого учета является необходимой базой для развития управленческого учета как вида деятельности в рамках конкретного субъекта хозяйствования.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность; управленческий учет; управленческое решение, бюджетирование; контроллинг, учетно-экономическая информация.

MANAGEMENT ACCOUNTING AT THE RUSSIAN ENTERPRISES: THEORETICAL ASPECTS

Novoselova S.A., Zemtsova N.A.

«Saratov State Agrarian University named after N.I. Vavilov», Saratov, Russia (410012, Saratov, Theatre sq., 1), e-mail: yprychet@rambler.ru

Despite numerous theoretical developments on specific issues of management accounting, in practice the leaders of many local organizations continue to ignore its role in improving the management effectiveness. The complex of specific features of management accounting is a separate type of business and accounting activity and traces its root at the level of accounting theory. That is why in foreign countries management accounting is recognized as a separate type of accounting and management activity. However, nowadays in Russia the term "management accounting" is not legally fixed. It does not promote the implementation of management accounting in activity of domestic enterprises. Comparison of the subject and method of financial and management accounting allows us to formulate the following topical issues of implementation and maintaining of accounting in Russian organizations: content of the subject of management accounting, interpretation of elements of accounting method in its subsystems, disclosure, characteristics of management information management reporting; accounting technique and relationship of indexes formed in the systems of financial and management accounting. Further development of the theoretical issues of the management accounting is a necessary basis for the development of management accounting.

Keywords: cost accounting; financial statements; management accounting; management decision, budgeting, controlling, accounting and economic information.

Важнейшими задачами современной практики управления экономическими субъектами является выработка и исполнение решений, направленных на достижение экономической и финансовой устойчивости и эффективности функционирования

производственных предприятий. Управленческому учету в этом принадлежит особая роль. Усилению его роли и расширению его функций, использованию его аналитических возможностей как основного источника учетно-экономической информации, используемой в управлении, должно уделяться все большее внимание, как со стороны теоретиков бухгалтерского учета, так и со стороны практиков – руководителей и специалистов [4].

На предприятии необходимо осуществлять все виды учетно-экономической деятельности (табл. 1).

Таблица 1

Виды учетно-экономической деятельности на современном предприятии

Система сбора и обработки исторической учетно-экономической информации		Система использования учетно-экономической информации		
Налоговый учет (синтетический и аналитический)	Бухгалтерский		Управленческий контроль	Управленческий анализ
	Финансовый учет	Управленческий учет		Планирование
				Прогнозирование
			Управленческий учет	

Несмотря на то, что к управленческому учету со стороны руководителей и специалистов в настоящее время проявляется определенный интерес, организация и ведение бухгалтерского управленческого учета в производственных предприятиях встречает определенные трудности. Они связаны с тем, что понятие «управленческий учет» для России относительно новое. Внутрихозяйственный расчет советского периода, несмотря на все его достижения, не может в настоящее время решить все задачи по подъему экономики отрасли в целом и отдельных предприятий по многим причинам [4]. Главная из них – это наличие рыночных отношений с постоянно изменяющимися ситуациями на рынках сырья и готовой продукции. Важной составной частью системы управленческого учета является наличие глубоко проработанной номенклатуры норм и нормативов расхода ресурсов, выхода готовой продукции. Такая номенклатура в условиях развивающейся рыночной экономики России еще не вполне разработана. К тому же, организация и ведение управленческого учета должны быть тесно увязаны с особенностями конкретного предприятия.

Как относительно самостоятельный вид экономической и учетной деятельности, управленческий учет в России не вполне сформировался. Многие участки и разделы, в западной науке и практике относимые к управленческому учету, в России являются одновременно частью и управленческого учета, и комплексного экономического анализа, а

также планирования рабочих процессов и их результатов. На практике в отечественных предприятиях сбор исторической (фактической) информации является функцией бухгалтерской службы, а планирование и анализ результатов рабочих процессов – это функция экономической службы. Особенности подготовки специалистов по учету и экономистов-организаторов производства и плановиков таковы, что экономисты имеют очень ограниченную подготовку в учетной деятельности, а бухгалтеры – в планировании и анализе. Там, где еще сохранились те и другие специалисты, они действуют разобщенно. На наш взгляд, настало время организации серьезной и специальной подготовки специалистов именно в области управленческого учета. Бухгалтеры, занятые ведением финансового учета и подготовкой налоговой, финансовой и другой отчетности, не могут одновременно заниматься вопросами организации и ведения управленческого учета по всем его разделам. В лучшем случае они могут готовить фактическую информацию о результатах использования ресурсов по уже прошедшим рабочим процессам.

Такое положение в стране сложилось потому, что термин «управленческий учет» никак законодательно не определен. Концепция управленческого учета не проработана и не признана учеными и практиками России [2]. В этом и заключается первая и очень существенная проблема внедрения и ведения управленческого учета на предприятиях сферы материального производства

Вместе с тем уже на уровне теории бухгалтерского учета становится ясным то обстоятельство, что у финансового и управленческого учета складываются свои собственные подходы к содержанию предмета, метода, техники и организации бухгалтерского учета. Несколько отлично действие базовых принципов в финансовом и управленческом учете.

В Российской системе бухгалтерского учета подсистемы управленческого и финансового учета теоретически и практически сформировались не вполне. Тем не менее становится невозможным и необоснованным с теоретической и практической точек зрения продолжать обосновывать общее содержание предмета, метода, техники и организации бухгалтерского учета. Различия в прежде единой системе Российского бухгалтерского учета возникли, прежде всего, в силу различного назначения финансового и управленческого учета.

Финансовый учет предназначен для сбора и обработки исторической информации для составления финансовой отчетности. Пользователями финансовой отчетности являются как внутренние, так и внешние пользователи. Информация, которая содержится в финансовой отчетности, используется для управления финансовыми потоками предприятия на общехозяйственном и внешнем государственном уровне управления. Порядок организации и

ведения бухгалтерского учета регулируется на внешнем государственном уровне управления.

Управленческий учет является всецело внутренним делом каждого отдельного экономического субъекта. Его назначение заключается в формировании информации на внутрихозяйственном уровне для оперативного, тактического и прогнозного стратегического планирования, бюджетирования и управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия.

Содержание таблицы 2 показывает те особенности, которые должны приниматься во внимание в отношении категорий предмета бухгалтерского учета в зависимости от вида и целей получения информации и ведения финансового или управленческого учета.

Таблица 2

Сравнительная характеристика предмета финансового и управленческого учета

Составные части предмета бухгалтерского учета	В финансовом учете	В управленческом учете
Средства предприятия	Макрогруппы для составления финансовой отчетности и ведения синтетического учета и микрогруппы в аналитическом учете	Макрогруппы и микрогруппы ресурсов предприятия для контроля, анализа и выполнения альтернативных расчетов и принятия всех видов управленческих решений
Источники образования средств предприятия	Группировки средств предприятия по способу образования и финансовому назначению для составления финансовой отчетности	Используются ограниченно для управления финансовыми потоками и обязательствами предприятия
Хозяйственные процессы	Хозяйственные операции, которые группируются в разрезе синтетических и аналитических счетов с целью составления финансовой отчетности	Основной объект управленческого учета, представляющий собой различные группировки доходов, расходов и результатов финансово-хозяйственной деятельности и исходная база для выработки управленческих решений всех видов

Содержание таблицы 2 показывает те особенности, которые должны приниматься во внимание в отношении категорий предмета бухгалтерского учета в зависимости от вида и целей получения информации и ведения финансового или управленческого учета.

Управленческий учет имеет своим предметом хозяйственные процессы, составляющие существо деятельности данного экономического субъекта [6]. Управленческая информация отражает именно движение ресурсов организаций и результаты их использования. Этот вид учета предназначен для оперативного вмешательства в действия

ответственных исполнителей для предотвращения негативных результатов и в случаях неэффективного использования вверенных ресурсов. Управленческий учет может сформировать также информацию о предполагаемых последствиях выбора того или иного варианта экономической или финансовой политики предприятия в ближней и дальней перспективе. Различные статические показатели, сформированные в финансовом учете и представленные в виде сальдо по счетам и виде показателей финансовой отчетности и только в денежном выражении, в управленческом учете используются очень ограничено и только тогда, когда требуется обобщение информации, выработка и реализация управленческих решений на внешнем, общехозяйственном уровне управления. Отсюда второй вопрос, требующий своего решения, включает теоретическую разработку содержания предмета управленческого учета.

В российской науке и практике традиционно отдельно существовали и продолжают существовать планирование и составление разнообразных плановых смет и расчетов, бухгалтерский учет текущей деятельности и составление по его результатам исторической финансовой отчетности, комплексный экономический анализ деятельности предприятий, управленческое стратегическое прогнозирование. В странах с развитой рыночной экономикой еще с 50-х годов прошлого века прошло разделение учетно-экономической деятельности экономических субъектов на финансовую и управленческую бухгалтерию. Там бухгалтерский учет вошел в стратегическую стадию своего развития. Именно управленческий учет и призван решать тактические и стратегические задачи осуществления и развития деятельности предприятия как экономического субъекта. Поэтому элементы метода бухгалтерского учета имеют неодинаковое и однозначное применение в этих двух подвидах бухгалтерского учета. Это следует признать и российским теоретикам и практикам бухгалтерского учета.

Из общеизвестных характеристик элементов метода бухгалтерского учета (табл. 3) следует вывод, что особое значение для управленческого учета имеют оценка и калькуляция. Эти два элемента в финансовом и управленческом учете имеют существенные различия по функциям и применению [4]. И не случайно, что в мировой науке и практике существует мнение, что калькуляция, например, не является элементом метода бухгалтерского учета, под которым там выступает финансовый учет. Мы также считаем, что калькуляцию следует вывести из процедуры финансового учета, так как исчислить финансовый результат по предприятию в целом можно и без проведения отчетных калькуляций и процедур закрытия операционных и финансово-результатных счетов. Это тем более возможно, если экономический субъект избирает поэлементный метод сбора и обработки информации о затратах на производство и продажу продукции, работ и услуг с использованием

соответствующих синтетических счетов. Кроме того, что управленческий учет использует свои специальные методики учета затрат и исчисления себестоимости продукции, работ или услуг. В финансовом учете эти методики имеют очень опосредованное значение и в системе синтетических счетов могут не приниматься во внимание.

Таблица 3

Сравнительная характеристика использования элементов метода бухгалтерского учета

Элементы метода	В финансовом учете	В управленческом учете
Документация	Элемент используется согласно закону, является фундаментом ведения финансового учета.	Использование не обязательно, внутренние формы документации разрабатываются в целях управления.
Инвентаризация	Используется обязательно для документирования событий, не поддающихся наблюдению, измерению и регистрации в текущем учете.	Используется не обязательно, желательно при управлении движением ресурсов предприятия и расчетами с контрагентами.
Система счетов бухгалтерского учета	Отражение информации за текущий учетный период обязательно в системе синтетических счетов, субсчетов и счетов аналитического учета.	Система счетов управленческого учета используется при выборе двухкруговой системы учета затрат.
Двойная запись	Элемент используется обязательно как способ взаимосвязанного отражения на счетах бухгалтерского учета фактов финансово – хозяйственной деятельности экономического субъекта.	Двойная запись используется при выборе двухкруговой системы учета, для обеспечения связи со счетами финансового учета.
Оценка	Обязательно используется, поскольку без нее невозможно получение сводных показателей финансового учета и отчетности.	Используется не всегда, не используется в случаях, когда необходима только количественная оценка аналитических показателей.
Калькуляция	Используется для получения оснований для оценки готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг и в других подобных случаях, предусмотренных в Учетной политике предприятия.	Основной прием, используемый в управленческом учете для определения различных видов себестоимости, удельных затрат, затрат других видов, в альтернативных расчетах и как основание для анализа и выработки управленческих решений.
Отчетность	Имеет формы и содержание, утвержденные Министерством финансов РФ и установленные правила составления и представления внешним пользователям. Используется	Имеет формы, содержание, правила, сроки составления и представления, установленные руководством экономического субъекта. Используется только внутренними пользователями.

	внешними пользователями для оценки финансового состояния экономического субъекта и в аудите.	
Бухгалтерский баланс	Служит приемом обобщения и проверки правильности ведения синтетического учета.	Используется ограниченно на высшем уровне управления деятельностью экономического субъекта.

Использование системы счетов в финансовом и управленческом учете также имеет свои особенности (табл. 4). Строго увязанная по вертикали и горизонтали система синтетических и аналитических счетов финансового учета в управленческом учете не требует такой строгой увязки и взаимозависимости. Требуется только увязка счетов финансового и управленческого учета по макрообъектам и только в денежном выражении. Этот вопрос также требует детальных исследований с учетом уже имеющихся по данному вопросу публикаций ряда авторов.

Таблица 4

Специальные модели управленческого учета

Вид модели учета	В финансовом учете	В управленческом учете
Модели обеспечения взаимосвязи счетов управленческого и финансового учета	Однокруговая и двухкруговая	
Модели ведения учета затрат и калькуляции себестоимости	В финансовом учете присутствуют только при организации управления затратами методами, встроенными в однокруговую систему счетов бухгалтерского учета	Нормативная система планирования учета и контроля затрат на производство и реализацию продукции, работ или услуг; Стандарт-Кост; Директ-Костинг

Важной составной частью теоретических разработок для успешного практического применения результатов должна стать управленческая отчетность, несмотря на то, что это внутреннее дело каждого отдельного экономического субъекта. Практики нуждаются в таких разработках. Информация, содержащаяся в управленческой отчетности, складывается под влиянием многих факторов: отраслевой принадлежности предприятия, его технологии, административно-управленческой структуры и др. Она должна быть целесообразно полной, значимой и достоверной. В ней не должно быть избыточных, переполненных лишними подробностями, данных, которые усложняют восприятие и мешают быстрой выработке управленческих решений. Тесно связана с отчетностью и получением показателей для ее составления техника ведения управленческого учета. Здесь также нужны разработки, особенно в части программного обеспечения сбора и обработки информации,

автоматической ее интерпретации и систем передачи оперативных данных в управленческую бухгалтерию. Техника ведения финансового учета часто просто непригодна для получения оперативных данных. А форма бухгалтерского учета не имеет никакого отношения к сбору управленческой информации.

Что касается нормативного регулирования ведения бухгалтерского учета, то в управленческом учете имеют значение способы оценки объектов учета, методика начисления амортизации и учета затрат на производство и продажи, заложенные в учетную политику предприятия в целях финансового учета [1]. Увязка показателей управленческого и финансового учета по этим методикам также требует исследований и проработки, так как здесь большое давление на финансовый учет оказывают правила налогового учета.

Краткий обзор актуальных вопросов внедрения и ведения управленческого учета в российских организациях показывает все их многообразие, сложность и насущную необходимость проработки для оказания помощи практикам, как бухгалтерам, так и руководителям и специалистам отечественных субъектов хозяйствования.

Список литературы

1. Бухгалтерский управленческий учет: курс лекций / С.А. Новоселова, В.В. Наташкин, Н.А. Земцова. – Саратов: ФГОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2008. – 188 с.
2. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий аспект: учебное пособие / сост.: С. А. Федотова, С. А. Новоселова. – Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. – 206 с.
3. Земцова Н.А. Управление затратами в организациях агропромышленного комплекса // Земцова Н.А. Научное творчество молодежи. Материалы XI Всероссийской научно-практической конференции, посвященной 50-летию СО РАН. – Томск, 2007.
4. Новоселова С.А., Пономарева Г.Б., Земцова Н.А. Концептуальные основы организации и ведения управленческого учета на предприятиях России // Концепт. – 2014. – Современные научные исследования. Вып. 2. – ART 55011. – URL: <http://e-koncept.ru/2014/55011.htm>. – Гос. рег. Эл No ФС 77-49965. – ISSN 2304-120X.
5. Пономарева Г.Б., Новоселова С.А., Беззуб В.И. Организация системы функционирования управленческого учета в сельскохозяйственных предприятиях // Новости науки – 2008: сборник материалов 4 Международной научно-практической конференции. – Прага, 2008. – С.8-14.
6. Цифрова Р.В., Новоселова С.А. Стратегия управления сельскохозяйственными издержками и ее учетно-аналитическое обеспечение / под ред. Р.В. Цифровой; ФГОУ ВПО «Саратовский ГАУ им.Н.И. Вавилова». – Саратов, 2006. – 224 с.

Рецензенты:

Сапогова Г.В., д.э.н., профессор, профессор кафедры «Менеджмент в АПК», Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова, г. Саратов;

Васильева Е.В., д.э.н., профессор, профессор кафедры «Маркетинг и внешнеэкономическая деятельность», Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова, г. Саратов.