

УДК 657.22

UDC 657.22

**ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В
СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

**PROBLEMS OF MANAGEMENT
ACCOUNTING IN MODERN CONDITIONS**

Дегальцева Жанна Владимировна
к.э.н., профессор

Degaltseva Zhanna Vladimirovna
Cand.Econ.Sci., professor

Ремезков Александр Александрович
д.э.н., профессор

Remezkov Aleksandr Aleksandrovich
Dr.Sci.Econ., professor

Тончу Елена Александровна
д.э.н., профессор
*Кубанский государственный аграрный
университет, Россия, Краснодар*

Tonchu Elena Aleksandrovna
Dr.Sci.Econ., professor
Kuban State Agrarian University, Russia, Krasnodar

В статье представлена авторская модель совершенствования управленческого учета на основе калькуляционной концепции в системе учетно-аналитического кластера экономического агента

The article considers the model of perfection of management accounting concepts to the calculation in the system of accounting and analytical cluster of an economic agent

Ключевые слова: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ, КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ КОНЦЕПЦИЯ, УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ КЛАСТЕР

Keywords: MANAGERIAL ACCOUNTING, PERFECTION, CALCULATED CONCEPT, ACCOUNTING RESEARCH CLUSTER

В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета в рыночной экономике России цель бухгалтерского учета в отношении внутренних пользователей состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений. При этом содержание, порядок формирования и способы представления информации определяются собственниками организации. Расходы на организацию и ведение управленческого учета должны отвечать принципу целесообразности, т. е. не превышать экономический эффект от использования получаемой в результате информации. Руководство организации заинтересовано в информации, представляемой внешним пользователям, и в разнообразной дополнительной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля. При этом имеется в виду, что информация для внешних пользователей формируется в том числе на основе информации для внутренних пользователей, относящейся к финансовому положению организации, финансовым результатам ее деятельности, изменениям в ее финансовом положении.

С развитием рыночных отношений все более актуальной становится проблема использования управленческого учета в организационно-управленческой системе экономических агентов рынка. Особую остроту данная проблема имеет в условиях глобализации рынка, проникновении на внутренний рынок высокотехнологичной, качественной продукции с более низкими затратами на ее производство или продукции с демпинговыми ценами. Что требует повышения качества управления запасами, затратами, внедрения новых технологий и техники, прогнозирования производства и бюджетирования. Такую оперативность управление приобретает только в системе учетно-аналитического кластера, основой которого служит управленческий учет.

В современных условиях управленческий учет – это не только сбор и регистрация информации, но и ее анализ и оценка с целью получения таких данных, на основе которых возможно оперативное, тактическое и стратегическое управление организацией.

Документальное оформление фактов хозяйственной жизни является одним из наиболее важных источников информации для управленческого учета, причем самым достоверным. В то же время для реализации информационных потребностей управленческого персонала необходимы данные из дополнительных источников, как внутренних, так и внешних.

Управленческий учет не новое явление для отечественной практики. Нормативный учет, учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности, деление и анализ затрат по статьям калькуляции и экономическим элементам и т. д. - все эти инструменты были частью советского производственного учета. Управленческий учет широко использовался в аэрокосмической промышленности, метрострое. В системе АПК управленческий учет был адаптирован для птицеводства, производства овощей в закрытом грунте и др. Вместе с тем основная информация, формируемая в тот период, касалась калькулирования и контроля затрат. При этом данная аналитическая информация формировалась в единой системе счетов, что до сих пор отличает

российский управленческий учет. Это и позволяло называть управленческий учет системным. В то же время практически не уделялось внимание формированию информации о предполагаемых доходах, прибыльности того или иного продукта, ценовой политике, использованию натуральных показателей в управлении, а также возможностей бюджетирования, логистики.

С нашей точки зрения, управленческий учет должен обеспечивать планирование и контроль не только расходов, но и доходов, управлять материально-производственными запасами и готовой продукцией. Только такой подход позволит получить реальный экономический эффект от ведения внутреннего учета.

Известно, что управленческий учет не является обязательным для применения экономическим агентом. Его организация и методика не регламентируются законодательством. Решение о внедрении его в практику работы хозяйствующего субъекта принимают учредители. При этом сбор и обработка информации считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных. При внедрении управленческого учета руководители и специалисты сталкиваются с целой системой проблем.

Первая группа проблем связана с обоснованием развития теоретико-методологических основ становления управленческого учета в отечественной практике. Эффективное развитие учетно-управленческих технологий возможно на основе взаимосвязи уже имеющегося потенциала и имеющегося опыта в этой области и новых информационно-технологических возможностей компьютерной техники и вычислительных машин.

Эффективное применение способов ведения учета в сфере управления возможно лишь в условиях реализации накопленного опыта калькуляционных приемов и методов исчисления себестоимости готовой продукции, работ и услуг. Имеется определенный круг проблем, препятствующих активной динамике развития бухгалтерского учета в

сфере управления и пришедших на смену им предпосылок проявления интереса к результатам управленческого учета. Это позволяет систематизировать задачи управленческого учета на уровне отдельного экономического агента и в условиях корпоративного управления, выделить объекты управления. В этой связи управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта.

Управленческий учет в первую очередь ориентирован на будущее. Важнейшей его составной частью является планирование и прогнозирование, которые на основе имеющейся информации обязательно включают расчет прогнозных величин. Если финансовый учет показывает, «как это было», то управленческий учет – «как это должно быть».

В условиях промышленного шпионажа, широкого копирования технологий важно оградить информацию от доступа конкурентов. Поэтому Данные управленческого учета не подлежат разглашению и представляют коммерческую тайну хозяйствующего субъекта. Причем соблюдение закрытости информации касается не только внешних пользователей, но и персонала самого субъекта, не имеющих прямого отношения к решению данной проблемы.

В рамках системы управленческого учета должны определяться задачи планирования и распределения ресурсов, а также доведения до персонала различных уровней стратегических планов экономического агента. То есть план должен строиться таким образом, чтобы общие задачи, стоящие перед управленческой системой организации, распределялись между разными уровнями управления, где каждый руководитель или специалист несет свою долю ответственности за решение определенной части указанных задач. В то же время учетно-аналитическая система должна обеспечивать сопряженность и взаимосвязь

различных информационных потоков как основу для взаимодействия всех функций управления. Такая связь различных уровней управления обеспечивается определенной системой дескрипторов – натуральных и стоимостных показателей бюджетирования, планирования и прогнозирования.

Наличие четко выработанных планов и графиков решения задач по времени позволяет изменять ход дел и определять, когда случаются отклонения от планируемого хода работ.

Кроме использования накопленного отечественного опыта внедрения управленческого учета, следует изучать достижения иностранных ученых и практиков.

Так, Международный институт дипломированных бухгалтеров управления (СИМА) определяет управленческий учет как предоставление информации, необходимой руководству для таких целей, как:

- выработка политики;
- планирование и контроль деятельности организации;
- принятие альтернативных управленческих решений;
- раскрытие данных лицам, находящимся вне экономической единицы (акционеры и другие заинтересованные лица);
- раскрытие данных служащим среднего звена;
- обеспечение сохранности активов.

Откровением для отечественных специалистов и руководителей было то, что каждый топ-менеджер организации может заменить любого работника в технологическом процессе производства готового продукта и выполнить работу с высочайшим уровнем качества. Эти примеры были нами обнаружены при посещении компаний в Германии, Австрии, Испании. Наши же «белые воротнички» порой даже не имеют опыта работы технологического персонала.

Несмотря на возросшее внимание к возможностям учетного ресурса, анализ терминологии управленческого учета в динамике подтвердил различие мнений о сущности, предназначении и целях управленческого

учета, его взаимосвязи с иными подсистемами управления, что не могло не отразиться на скорости адаптации управленческого учета в практике отечественных организаций.

Внедрение управленческого учета можно условно подразделить на следующие этапы. Первый - с 1976 г. до конца XX века, характеризующегося описанием сущности управленческого учета как прикладной учетной концепции. Второй этап - с начала XXI столетия, характеризующегося позиционированием управленческого учета как точечного механизма управления в условиях стремления экономических агентов рынка к инновациям.

Однако в этих условиях обосновано появление третьего этапа развития управленческого учета, когда энтузиазм по отношению к нему постепенно заменяется поиском более совершенных инструментов для решения задач, ранее относившихся к области управленческого учета, что объясняется лишь распространением ответственности за управленческий учет на всю инфраструктуру современного хозяйствующего субъекта.

Проведенная систематизация сущностной характеристики управленческого учета в динамике на основе анализа мнений различных авторов позволила выделить базу составляющих знаний, формализующих сущность учетной науки для более полноценного ее применения в управлении, включающую три группы критериев: критерий функциональности, который определяется целями и задачами исследуемого направления; критерий принципов, определяющий суть элементов метода управленческого учета; критерий результативности, обосновывающий целевую поставку информационного ресурса потребителю (рисунок 1).

Исследование сущностных критериев позволило разработать многофункциональную экономическую модель управленческого учета, наполнив ее конкретными инструментами, учитывающими влияние информационных дескрипторов при принятии управленческих решений и определении доходности бизнес-процессов.

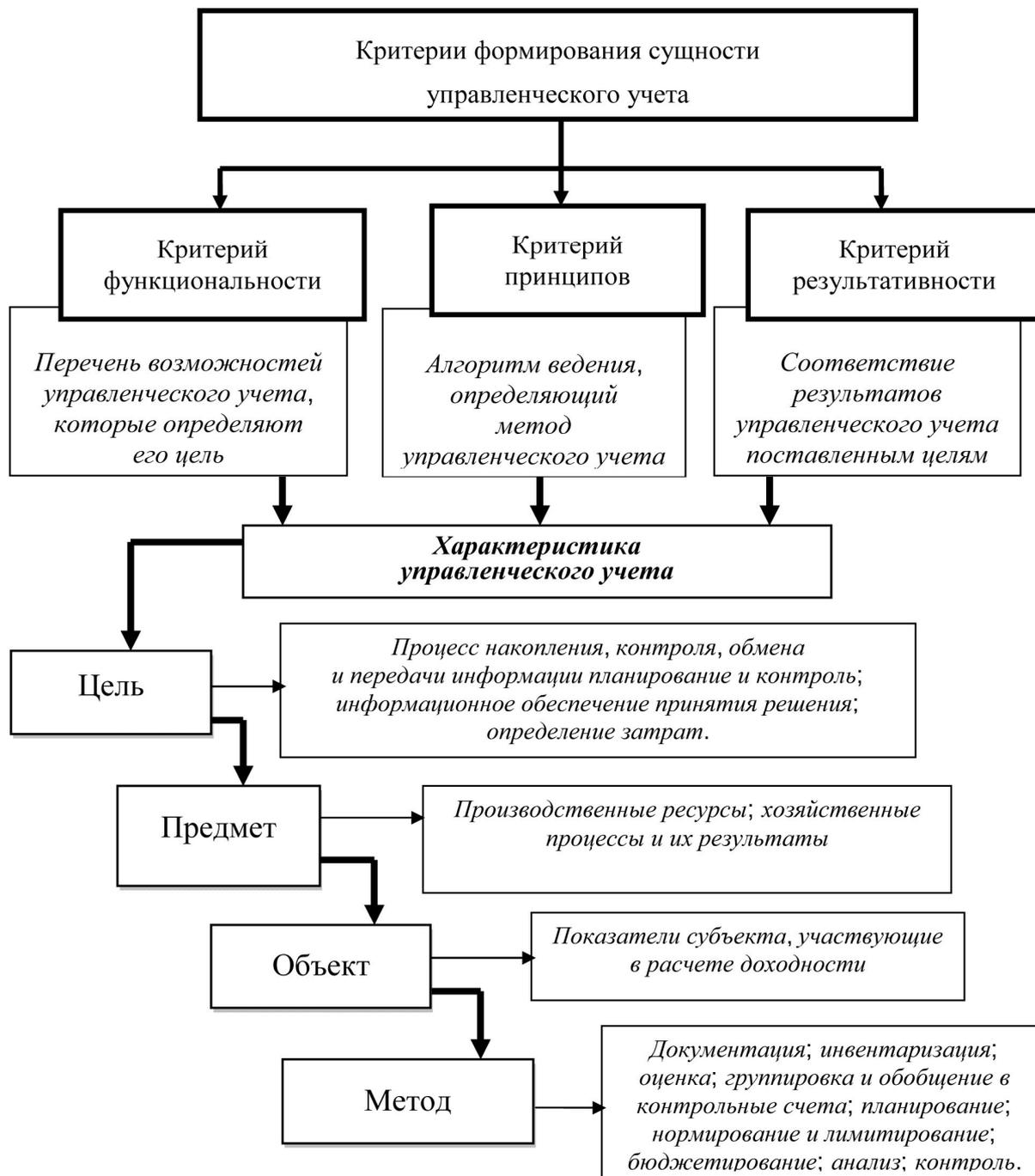


Рисунок 1 – Экономическая и учетно-информационная сущность управленческого учета

Исследуя управленческий аспект учетной системы, и рассматривая его как саморазвивающуюся модель управления микроэкономикой, выявлено объемное влияние государственной регламентации в большей

степени непосредственно на организацию учета, а не на организацию финансовой отчетности, что объясняется заинтересованностью в сборе налогов, обеспеченной фискальностью приемов формирования многих доходно-расходных показателей экономического субъекта.

Анализ концепции правового поля российского и международного учета подтвердил, что избытие национальных регламентов делает правовой аспект определяющим в развитии отечественной учетной науки и сводит к минимуму роль принципов бухгалтерского учета. В Российской Федерации на первом плане находятся правила ведения учета фактов хозяйственной жизни, что не предполагает альтернативной информации при принятии управленческих решений и приводит к необходимости разрабатывать самостоятельный модуль управленческого учета в учетно-аналитическом кластере экономического агента.

Усиление такой тенденции привело к необходимости разграничить учетно-аналитические приемы, подверженные воздействию доминирующего влияния на них государства и освобожденные от указанного воздействия. Это позволяет в рамках построения самостоятельного модуля управленческого учета предусмотреть взаимосвязь исходной (или первичной), текущей (или операционной) и целевой (или отчетной) информации.

Познавать и развивать инструментарий управленческого учета в помогает анализ методологических подходов к формированию калькуляционной концепции производственного учета в зависимости от влияния движущей силы причин и следствий в развитии производственно-экономических отношений. В этой связи причинно-следственное влияние на развитие производственного учета разделено на пять этапов:

- 1-й этап - до 1965 г.;
- 2-й этап - с 1965 г. по 1976 г.;
- 3-й этап - с 1976 г. по 1992 г.;

4-й этап - с 1992 г. по 2000 г.;

5-й этап - с 2001 г. по настоящее время,

Каждый этап развития производственного учета и его доминанты – калькуляции, привносил новые знания и опыт, базирующиеся на смене производственных отношений и управленческих технологий и позволившие выделить принцип наличия концептуальной основы развития управленческого учета.

Если первый этап эволюции производственного учета характеризовался снижением значимости достоверного калькулирования и разобщенностью счетных работ, то в дальнейшем для преодоления условности при расчете себестоимости от этапа к этапу стал доминировать и получил развитие калькуляционный учет в отношении аналитических объектов производственного учета.

Потеря интереса к калькулированию в условиях обезличенного формирования себестоимости в разрезе носителей затрат (в результате чего ценообразование не всегда опиралось на обоснованные затраты экономического агента на производство готовой продукции, работ и услуг) постепенно сменилась переориентацией на системный аналитический учет издержек не только по носителям затрат, но и по местам их возникновения. Ярким примером забвения точного исчисления себестоимости готовой продукции, работ и услуг явилось внедрение в практику аграрных формирований учета затрат по укрупненным объектам (бригадам, фермам, арендным коллективам). Общая сумма затрат по видам продукции, работ и услуг распределялась в конце года пропорционально бюджету или плановому заданию. На тот момент этот метод позволил снизить затраты на ведение учета, но полностью дискредитировал трудоемкость, материалоемкость и фондоемкость производства продукции, работ и услуг, а также цены их реализации. Сразу оговоримся, чтобы не было неоднозначности понимания данного процесса: такой подход хорош для

сокрытия всех недостатков в организации и управлении бизнес-процессами. Авторы статьи против такой организации учетно-аналитической работы на всех уровнях управления экономикой.

Определение затрат представляет собой процесс, начинающийся со сбора всей информации, относящейся к затратам, возникающим при покупке или производстве готовой продукции, работ и услуг, предназначенных для перепродажи с прибылью (или свободного распределения в случае с благотворительной организацией). Собрав необходимую информацию о затратах на производство, следует найти способ проанализировать общую величину затрат, чтобы достаточно точно определить индивидуальную себестоимость каждого готового продукта или услуги, предлагаемых хозяйствующим субъектом.

Четвертый этап (1992-2000 гг.) окончательно изменил отношение к калькуляции как рыночной категории. Коммерческая калькуляция позволила формировать цены на продукцию в сфере обращения не только с точки зрения спроса, но и с точки зрения окупаемости. Это было особенно актуально на начальном этапе внедрения рыночных отношений. Калькуляцией стали манипулировать для поиска более рентабельных товаров и с целью исключения убыточных видов готовой продукции, работ и услуг. Это позволило выделить элементы теории управленческого учета, на основе которых развилась аналитичность при определении издержек производства в отношении управляемых объектов. Однако если управленческий учет на пятом этапе, начиная с 2001 г., эволюционировал в отношении текущих издержек организации, то и по настоящее время он не адаптирован в отношении капитализируемых активов и непроизводственных расходов. С точки зрения существенности расходов, денежная масса, расходуемая на капитализацию активов, должна быть объектом управленческого учета и располагать набором объективных дескрипторов и процедур контроля.

Исследование причин и следствий генезиса управленческого учета используется для построения более совершенной его модели, где в качестве причины выступила необходимость оценки вклада каждого участника производственно-хозяйственной деятельности в прибыль субъекта, следствие - развитие производственно-аналитического учета и локализация функций управленческого учета из общей системы бухгалтерского учета. Факты хозяйственной жизни должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

Но это лишь внешний фактор исследуемого явления, и он не достаточен для полноты развития управленческого учета в сфере управления коммерческого субъекта, поскольку исследует лишь отдельные причинно-следственные связи в появлении новых учетных направлений. Внутренним фактором выделения и развития концептуальной основы управленческого учета явился калькуляционный подход в единстве с системными элементами метода бухгалтерского учета, что позволило сосредоточиться на основном направлении развития учета - концепции калькуляционных принципов управленческого учета. Для подтверждения этого на примере АПК Краснодарского края были выявлены причинно-следственные калькуляционные тенденции развития производственного учета, которые, в свою очередь, также положили начало калькуляционной технологии управленческого учета в агрохолдингах и агросоюзах.

Для того чтобы управленческий учет вносил положительный вклад, он должен входить в систему учетно-аналитического кластера организации. Учетно-аналитический кластер представляет собой систему, созданную экономическим агентом рынка для охвата всей информации (учетной и прочей), необходимой руководству для управления бизнес-процессами с максимальной эффективностью. Например, в агрохолдинге учетно-аналитический кластер будет формировать информацию о размещении

материальных запасов от отдела хранения, в то время как в функцию модуля управленческого учета будет входить сбор информации, позволяющей производить расчет затрат по каждому виду МПЗ, имеющихся в наличии на складах. Модуль управленческого учета, таким образом, является только частью учетно-аналитического кластера, хотя и очень важной. Поэтому, чтобы приносить пользу в полном объеме, модуль управленческого учета должен успешно взаимодействовать с другими его модулями.

Таким образом, наибольшую ценность управленческий учет имеет только тогда, когда он представлен самостоятельным модулем учетно-аналитического кластера экономического агента, о чем свидетельствует опыт его внедрения в крупных аграрных формированиях Краснодарского края - агрохолдингах и агросоюзах.

Библиографический список:

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г.
2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Министерством сельского хозяйства РФ от 6.06.2003 г. № 792.
3. Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению».
4. Аверчев, И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. Москва: Вершина, 2007. - 512 с.
5. Говдя В. В. Развитие методологических основ управленческого учета: научное издательство / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева. – Краснодар: Изд-во «Манускрипт», 2013. – 187 с.
6. Дегальцева Ж. В. Механизм формирования системы управленческого учета в агрохолдингах / Ж. В. Дегальцева // Экономика и предпринимательство. – 2013. - № 2. – С. 246-251.

References

1. Konceptija buhgalterskogo ucheta v rynochnoj jekonomike Rossii (odobrena Metodologicheskim sovetom po buhgalterskomu uchetu pri Minfine RF, Prezidentskim sovetom IPB RF 29.12.1997 g.

2. Metodicheskie rekomendacii po buhgalterskomu uchetu zatrat na proizvodstvo i kal'kulirovanie sebestoimosti produkcii (rabot, uslug) v sel'skohozhajstvennyh organizacijah, utv. prikazom Ministerstvom sel'skogo hozhajstva RF ot 6.06.2003 g. № 792.
3. Prikaz Minsel'hoza Rossii ot 13.06.2001 g. № 654 «Ob utverzhdenii Plana schetov buhgalterskogo ucheta finansovo-hozhajstvennoj dejatel'nosti predpriyatij i organizacij agropromyshlennogo kompleksa i Metodicheskikh rekomendacij po ego primeneniju».
4. Averchev, I. V. Upravlencheskij uchet i otchetnost'. Postanovka i vnedrenie / I. V. Averchev. Moskva: Vershina, 2007. - 512 s.
5. Govdja V. V. Razvitie metodologicheskikh osnov upravlencheskogo ucheta: nauchnoe izdatel'stvo / V. V. Govdja, Zh. V. Degal'ceva. – Krasnodar: Izd-vo «Manuskript», 2013. – 187 s.
6. Degal'ceva Zh. V. Mehanizm formirovanija sistemy upravlencheskogo ucheta v agroholdingah / Zh. V. Degal'ceva // Jekonomika i predprinimatel'stvo. – 2013. - № 2. – S. 246-251.