

УДК 657.22.43.02

UDC 657.22.43.02

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ:  
КАТЕГОРИАЛЬНО - АНАЛИТИЧЕСКИЙ  
ИНСТРУМЕНТАРИЙ, РОЛЬ В СИСТЕМЕ  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ АПК**

**MANAGEMENT ACCOUNTING OF  
EXPENSES: CATEGORIAL AND ANALYTICAL  
TOOLS, THE ROLE IN SYSTEM OF  
ECONOMIC DEVELOPMENT OF AGRARIAN  
AND INDUSTRIAL COMPLEX**

Сигидов Юрий Иванович  
заслуженный работник высшей школы РФ  
д.э.н., профессор

Sigidov Yuri Ivanovich  
Honored Worker of Higher Education of the Russian  
Federation, Dr.Sci.Econ, professor

Мартыненко Елена Викторовна  
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета

Martynenko Elena Viktorovna  
Cand.Econ.Sci., associate professor of the Accounting  
Department

Баранников Антон Александрович  
студент учетно-финансового факультета

Barannikov Anton Aleksandrovich  
student of the Accounting and financial Department

*Кубанский государственный аграрный  
университет, Краснодар, Россия*

*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В статье подробно рассматриваются вопросы определения места управленческого учета затрат в системе управления организации. Рассматривается его влияние на эффективность подготовки и принятия управленческих решений и экономическое развитие АПК

In the article we have considered the questions of definition of a place of management accounting of expenses in an organization control system. Its influence on the efficiency of preparation and adoption of administrative decisions and economic development of agrarian and industrial complex has been considered

Ключевые слова: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ, КАТЕГОРИАЛЬНО – АНАЛИТИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ, ЭКОНОМИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ, АПК

Keywords: MANAGEMENT ACCOUNTING OF EXPENSES, CATEGORY – ANALYTICAL TOOLS, ECONOMIC DEVELOPMENT, AGRARIAN AND INDUSTRIAL COMPLEX

На современном этапе развития рыночных отношений, цели управленческого учета предприятий, функционирующих в условиях нестабильного социально-экономического окружения, приводят к реализации системного подхода – исследованию объекта как целостного множества элементов в совокупности отношений и связей между ними, т. е. рассмотрению объекта как системы. Стоит задача выделения ключевых, системообразующих факторов управленческого учета. Другой немаловажный аспект – безусловная интеграция и согласованность управленческого учета в качестве основной подсистемы в генеральной стратегической концепции управления предприятием.

Предметное содержание управленческого учета определяет его место в системе управления предприятием. Управление связано с обменом информацией между подразделениями предприятия как компонентами системы, а также предприятия с окружающей средой с тем, чтобы воздействовать на систему и обеспечить выполнение управленческих решений, принимаемых в условиях энтропии.

Эффективная экономическая деятельность в настоящее время основывается на преобразовании информации, которое представляет собой целенаправленный обмен упорядоченными данными с другими структурами и людьми. Можно сказать, что информация служит мерой упорядоченности и устойчивости экономической системы. С позиции материалистической философии информация – это сведения об объектах и явлениях окружающей среды, которые уменьшают степень неопределенности, поэтому информацией являются обработанные, упорядоченные и используемые данные.

Таким образом, любой системе управления экономическим объектом должна соответствовать своя информационная система – управленческая. Управленческая информационная система – это набор взаимосвязанных подсистем, которые фильтруют и обрабатывают данные из множества внешних и внутренних источников для получения пригодной к применению информации, связанной с деятельностью организации [1].

Ученые единогласны во мнении, что управленческий учет – одна из частей управленческой информационной системы, областью пересечения которых является первичный учет – первичная регистрация фактов, событий, процессов в формулярах наблюдения и других первичных учетных документах. С учетной точки зрения эти подсистемы основаны на одном и том же массиве первичных данных, но представляют их различную интерпретацию и воплощение в результате группировки в

различной итоговой информации в соответствии с задачами каждого вида учета.

Трактуя управленческий учет как систему, специалисты по-разному определяют его место в системе управления предприятием, теории учета. В условиях реалий России, в теории и практике которой традиционно сложилось деление хозяйственного учета на оперативный, бухгалтерский, статистический, а теперь и налоговый учет, обоснованным будет выделение управленческого учета именно в системе хозяйственного учета.

Управленческий учет у В. Палия и Р. Вандер Вила рассматривается, прежде всего, как способ управления [2]. Однако, по нашему мнению, необоснованно приравнивать систему управления к системе управленческого учета, поскольку основной целью управленческого учета является подготовка релевантной информации для принятия решений, а не сам процесс принятия решений. В современных условиях «процесс управления представляется как совокупность циклических действий, связанных с выявлением проблем, поиском и организацией выполнения принятых решений» [3, с. 27], информационную поддержку которых обеспечивает управленческий учет. Учет – это функция управления, именно эта функция предшествует осуществлению всех остальных и поэтому охватывает несколько этапов в цикле управления: планирование, исполнение, контроль за ним, анализ и корректировку планов или целей. Основной информационный вклад управленческого учета в процесс принятия решений осуществляется на стадиях планирования, оценки возможных вариантов решений и контроля (мониторинга) осуществления предпочтительного варианта.

Ряд специалистов ограничивают рамки управленческого учета только изучением затрат и доходов [4–6]. Мы не можем согласиться с этим суждением, т. к. затраты не являются единственным фактором обеспечения конкурентоспособности

предприятия, на что и направлены управленческие решения. В процессе учета затрат происходит сбор, измерение и группировка информации, касающейся затрат на приобретение и использование ресурсов в организации, т. е. учет затрат является составной частью финансового и управленческого учета в той его части, которая касается сбора и анализа данных о затратах организации.

Большинство российских специалистов (Ю. А. Бабаев, М. А. Вахрушина, А. Д. Шеремет и др.) определяют управленческий учет как подсистему или самостоятельное направление бухгалтерского учета организации [7].

Если управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, то свойства (цель, задачи, функции, методы) управленческого учета как системы более низкого уровня не должны противоречить свойствам или требованиям системы более высокого уровня – бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет регламентирован законодательством, его главное назначение заключается в составлении для внешних пользователей стандартизированной отчетности на основе общепринятых принципов учета. Руководители предприятия несут ответственность за достоверность финансовой информации, предоставляемой заинтересованным лицам.

#### Управленческий

учет не регулируется законодательно, его данные являются адресными, ориентированными на конкретного внутреннего пользователя. Регистрация хозяйственных операций в управленческом учете может быть построена как с применением принципа двойной записи, так и с помощью фиксации информации в накопительных регистрах. Кроме того, управленческий учет, в отличие от бухгалтерского, оперирует не только историческими, но и прогнозными данными (бюджетирование), а также использует, помимо денежных, натуральные и сравнительные показатели, наряду с количественной – качественную нефинансовую информацию. Информация

управленческого учета оказывает влияние на поведение руководителей и работников фирмы (мотивация).

Значительную долю информации для управления предоставляют, помимо бухгалтерии, экономические, технические и другие отделы. Этот факт свидетельствует о том, что управленческий учет является корпоративной информационной системой предприятия. Можно сделать вывод, что система управленческого учета, помимо бухгалтерского учета, включает в себя компоненты других видов учета: оперативного, налогового, статистического.

Схема показывает, что управленческий учет состоит из нескольких подсистем, элементы которых и являются его составными частями: финансового учета в области управления финансовой деятельностью непосредственно в организации; производственного учета затрат на производство и продажу продукции, определения эффективности продаж и управления ассортиментом продукции; доли налогового учета, данные которой можно использовать для принятия управленческих решений по снижению налогового бремени и статистического учета в части учета нефинансовых показателей деятельности, опережающих финансовые результаты. Причем те области подсистем хозяйственного учета, которые не включены в управленческий учет непосредственно, агрегируют информацию, употребляемую в управлении для отраслевых, продуктовых и прочих сопоставлений.

Назначение учета для управления деятельностью организации должно включать стратегическое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений и функциональных блоков, контроля и планирования хозяйственной деятельности и обеспечения оптимального использования материальных, финансовых и кадровых ресурсов. Различные подсистемы хозяйственного учета при этом входят в

управленческий учет в той части, в которой их данные используются для внутреннего управления компанией.

При определении цели, задач и функций управленческого учета среди специалистов нет существенных разногласий, хотя некоторые авторы расходятся во мнении относительно состава и полноты охвата им тех или иных сфер деятельности предприятия и его подразделений.

Обобщив высказывания современных авторов о содержании, целях и задачах управленческого учета, В. Ф. Палий и В. В. Палий свели их к следующим пяти тезисам [8]:

1. Прогнозирование, нормирование, планирование и учет производственных затрат, калькулирование себестоимости; прогнозирование, планирование и учет периодических расходов отчетного периода; планирование и учет фиксированных (долгосрочных) расходов на капитальные вложения и инвестиционную деятельность.

2. Контроль и анализ расходов по разным направлениям, сегментам, продуктам, подразделениям, отклонений от норм и смет расходов, динамики показателей и т. п.

3. Планирование, учет и анализ доходов и результатов деятельности по направлениям, подразделениям, сегментам, центрам ответственности и т. п.

4. Формирование внутренней количественной информации для использования в оперативном управлении хозяйственной деятельностью, контроле действий и стимулировании персонала.

5. Система управленческого учета создается для управления конкретной компанией и не может регулироваться обязательными для всех нормами и стандартами. Хорошо организованный управленческий учет, соответствующий условиям деятельности компании, обеспечивает не только контроль текущей работы, но и улучшение ее результатов в будущем.

Т. П. Карпова выделяет следующие основные функции управленческого учета [9]:

- □ обеспечении руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;

- □ формирования информации, необходимой для управления подразделениями предприятия;

- □ оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;

- □ перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

В. Б. Ивашкевич считает, что современный управленческий учет включает функции прогнозирования, нормирования, планирования, оперативного учета и контроля [10].

Ю. А. Мишин выделил две основные функции управленческого учета [11]: контрольно-управленческую и информационно-обеспечивающую.

Элементами учетной системы также служат ее объекты и взаимосвязь между ними. В системе бухгалтерского учета такими элементами являются хозяйственные средства, источники их образования и поступления, хозяйственные процессы и их результаты. К системообразующим признакам здесь относят возможность оценки деятельности организации в едином стоимостном измерителе, соответствие модели учетных задач кругообороту хозяйственных средств, использование единого, взаимосвязанного плана счетов бухгалтерского учета, ретроспективность и юридическую полноценность его данных.

В управленческом учете в основном те же самые объекты, что и в бухгалтерском учете, но рассматриваются они не с позиций констатации и анализа факта наличия и движения средств, источников их формирования, изменений под влиянием хозяйственных операций, а с позиций потребления ресурсов, соотношения затрат и полученных результатов. Кроме традиционных для финансового учета показателей, объектами управленческого учета служат дополнительные показатели добавленной и дисконтированной стоимости, маржинальной прибыли, притока и оттока денежных средств, сумм и ставок покрытия и производных от них величин [12].

Многомерный характер управленческой информации порождает различные информационные срезы управленческого учета, повышая научный интерес к их изучению. Используя комбинацию различных методов и моделей управленческого учета, хозяйствующие субъекты, заинтересованные в успешном управлении, находят разумный баланс между общими подходами к информационно-аналитическому обеспечению и собственной индивидуальностью.

Управленческий учёт призван обеспечивать менеджеров хозяйствующего субъекта информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации, как в целом, так и её структурных подразделений. Содержание управленческого учёта всецело подчинено целям оперативного управления организацией.

Особенностью управленческого учёта является то, что он представляет собой интегрированную информационную систему организации, необходимую для принятия на его основе управленческих решений. Исходя из вышеизложенного главная цель управленческого учёта заключается в обеспечении информацией менеджеров организации



всех уровней управления, ответственных за достижение конкретных производственных результатов.

Цель управленческого учёта определяет его задачи, которыми, как мы полагаем, являются:

- сбор и систематизация информации за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утверждёнными на предприятии положениями, нормативами и сметами;
- анализ и контроль за целесообразностью использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации;
- информационная поддержка менеджмента всех звеньев и уровней управления в принятии управленческих решений.

Вышеобозначенные задачи позволят руководству предотвратить вероятность отрицательных результатов финансово

- хозяйственной деятельности организации и выявить резервы, обеспечивающие эффективное развитие и финансовую устойчивость организации.

Информация, используемая в управленческом учете должна опережать принимаемые решения и, соответственно, носить аналитический характер, так как данные управленческого учета нужны в целях рационального использования имеющихся ресурсов в организации. Для анализа управленческой информации используются как статистические приемы, так и приемы экономического анализа. Отработанная с помощью аналитических приемов информация позволяет руководителям высшего уровня осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта в целях оперативного принятия мер по устранению выявленных негативных отклонений, ведущих к удорожанию себестоимости, а следовательно к снижению рентабельности продаж, либо закреплению положительных тенденций в деятельности организации.

Наиболее часто в управленческом учете используется анализ отклонений от заданных параметров, который позволяет оперативно разработать и внедрить в производство корректирующее воздействие на управляемый объект. О. Николаева, Т. Шишкова пишут, что «анализ отклонений может использоваться выборочно. Многие компании являются такими большими, что просто невозможно рассмотреть все области деятельности в деталях. Практика, когда изучаются только области необычных продуктов или необычно плохие или хорошие результаты деятельности, называется управлением по отклонениям (management by exception). Согласно этой системе анализируются только отклонения, превышающие определенный лимит, который устанавливается руководством, например,  $\pm 4\%$ » [13, с. 198]. Необходимо отметить, что достоинством анализа отклонений от заданных параметров являются его:

- экономичность (для принятия управленческого решения менеджеру соответствующего звена управления достаточно знать отклонения и реагировать только на его величину и нет необходимости анализировать всю информацию об объекте управления);

- оперативность (управляющее воздействие на отклонение совершается в момент его возникновения и способствует быстрому получению результата);

- адресность (возможность определения персонально ответственного менеджера за объект управления).

Разграничение (адресность) отклонений не только показывает причину, но и важно для установления ответственности за их возникновение и принятие правильных управленческих решений, способствующих выработке целенаправленных корректирующих действий. Менеджеру центра ответственности необходимо знать, какие отклонения являются контролируемыми, а какие нет. Например, отклонения материальных затрат, вызванные изменением цен, не подлежат

оперативному контролю со стороны руководителя центра затрат [14, с. 233].

Мы полностью согласны с мнением А. Апчерча, что «отклонения (независимо от уровня их детализации) только выявляют «проблемную» область, но без дальнейшего анализа не являются окончательным доказательством персональной ответственности того или иного лица за возникший дисбаланс. Детализация отклонений может помочь выявить должностное лицо, которое наилучшим образомотреагирует на изменение ситуации и исправит положение» [15, с. 674].

Не только анализ отклонения от заданных параметров используется в управленческом учете. Аналитический инструментарий управленческого учета достаточно широк и всецело зависит от информации, необходимой каждому уровню управления. «Например, анализ рентабельности централизованных инвестиций почти не связан с оценкой показателей деятельности среднего звена и малоинтересен начальникам цехов, однако его результаты необходимы топ – менеджерам. Они могут иметь решающее значение при оценке привлекательности альтернативных вариантов инвестиционной стратегии» [16, с. 10].

Как свидетельствует зарубежная и российская практика, информация управленческого учета позволяет анализировать широкий спектр вопросов:

- привлекательности и конкурентоспособности организации;
- эффективности затрат на производство продукции;
- эффективности работы центров ответственности, центров затрат;
- выбора инвестиционной и инновационной стратегии;
- эффективности использования человеческого капитала, мотивации сотрудников;
- внутренней интерпретации финансового состояния и финансовых результатов организации;
- эффективности процессов производства и др.

Решения этих вопросов относятся к области исследования управленческого анализа. В виду деления пользователей, которым доступна вся отчетность и которым доступна только бухгалтерская (финансовая) отчетность, экономический анализ, делится на: финансовый и управленческий.

Такое разделение экономического анализа достаточно условно, потому что внутренний анализ может рассматриваться как продолжение внешнего анализа, и наоборот. Оба вида анализа дополняют друг друга, имеют свои специфические особенности [17, с. 32]. Необходимо отметить, что два вида анализа существенно отличаются друг от друга, однако рассматриваемые в них вопросы взаимосвязаны при обосновании бизнес - планов, при контроле за их реализацией, а так же в системе маркетинга.

Управленческий анализ, как и управленческий учет, призван обеспечить управленческий аппарат организации, предприятия информацией, необходимой для управления и контроля за деятельностью организации и помогающей управленческому аппарату в выполнении его функций. Большая часть аналитической информации, связанная с анализом ресурсов производства, представляет собой промежуточную информацию, которая, в конечном счете, отражается в определенных результативных показателях [16, с. 13].

Исходя из вышеизложенного, основным аналитическим инструментарием является отчетность и в рамках управленческого учета спектр этой информации существенно шире, чем в рамках финансового учета.

Рыночные условия, жёсткая конкурентная среда требуют значительного расширения и углубления аналитичности информации. Все это обуславливает необходимость сопоставления бюджетных показателей и фактических результатов финансово-хозяйственной деятельности

организации для установления ответственности конкретных менеджеров за результаты принятых ими решений.

Детализация информации по местам формирования затрат и центрам ответственности повышает эффективность результатов аналитической работы, так как с помощью такой детализации формируется информация о результатах деятельности отдельных менеджеров, принимающих решения на разных уровнях управления хозяйствующим субъектом.

Здесь уместно напомнить, что использование бюджета, прежде всего в качестве инструмента контроля над менеджерами вряд ли найдет поддержку среди последних, а следовательно, вряд ли будет достаточно эффективным методом управления затратами [15, с. 674].

Для полного удовлетворения ответственных менеджеров различных уровней управления информацией, необходимо разработать формы отчетности, используемые для целей управления и определить сроки предоставления отчетности, круг пользователей и ответственных лиц за её подготовку. Такая отчетность называется структурированной и подготавливается она в соответствии с целями, задачами и полномочиями руководителей отдельных бизнес – единиц. Объемы и степень детализации такой аналитической информации всецело зависят от потребностей управленческого персонала. Однако необходимо помнить об одном, что затраты на подготовку такой отчетности не должны превышать эффект от использования её.

От эффективности информационной системы управленческого учета зависит результативность и полезность принимаемых управленческих решений, построение объективных аналитических выводов.

Информационная система управленческого учета организации должна основываться на:

- установлении перечня, сроков предоставления необходимой информации для обеспечения аналитических задачи и способов

обеспечения дополнительной информацией в случае, если возникает потребность в ней;

- автоматизации сбора, хранения, поиска информации путем применения программных продуктов;

- взаимосвязи между сбором информации и ее анализом;

- расширении прав и ответственности руководителей структурных единиц за результаты принятых ими решений;

- разработке и формировании используемых в ходе проведения анализа системы показателей, понятных и однозначно трактуемых;

- структурировании отчетности в зависимости от потребностей ее пользователей; предоставлении отдельным менеджерам аналитических выводов по эффективности их деятельности.

«При проведении аналитических процедур необходим значительный объём информации, поскольку процесс выявления поведения показателей, так же как и алгоритмы оценки гипотезы непрерывности деятельности и эффективности ведения дел требуют не только достаточно скрупулезного изучения состояния дел в организации, но и понимания экономической ситуации в стране, отрасли, регионе, на рынке» [18, с.37].

Формирование структурированной отчётности способствует повышению конкурентоспособности хозяйствующего субъекта в рыночных условиях.

П. Друкер пишет о том, что «информация, необходимая для целей управления, состоит из 4 наборов диагностического инструментария:

- базовая финансовая информация;
- информация о производительности;
- информация о ключевых знаниях;
- информация о распределении ресурсов» [19, с.159].

Структурированная отчётность, состоящая из четырёх наборов диагностического инструментария, должна способствовать решению следующих задач по:

- проведению текущего мониторинга финансово – хозяйственной деятельности организации;
- обнаружению несовершенства финансово – хозяйственной деятельности;
- выявлению признаков, предупреждающих возможные проблемы в будущем;
- формированию учётной информации необходимой для принятия грамотных управленческих решений опережающего характера.

Структурированная отчетность может быть представлена тремя основными группами отчетов [19, с. 18]:

Первая группа отчетов должна отражать оперативную информации по центрам ответственности в области контролируемых затрат (технологические карты, производственные отчеты центров ответственности).

Вторая группа отчетов должна отражать данные по выходу продукции, то есть отчетные калькуляционные карты [22].

Третья группа должна отражать в целом результаты исполнения бюджетов (отчеты бухгалтеров – аналитиков о структуре затрат). Все перечисленные группы отчетности должны взаимодействовать и по уровням управления (центрам ответственности), и напрямую зависеть от потребностей системы управления на данном предприятии.

При разработке форм отчетности очень важно, чтобы они соответствовали плановым формам бюджетов, а фактические показатели расходов и доходов были бы сопоставимы с плановыми заданиями [19, с. 18]. Если отсутствует достоверная, полная и своевременная структурированная отчётность, то невозможно решить задачи,

поставленные перед системой управленческого учета организаций. «Достоверность используемой информации подтверждается результатами ревизии. В результате ревизии устанавливается достоверность учёта и отчётности, выявляются нарушения законодательства и нормативных актов при проведении отдельных операций, факты использования средств не по целевому назначению неэкономичного их расходования или же незаконного присвоения должностными лицами, материалы документальных ревизий являются очень ценными источниками информации при проведении анализа» [21, с.45-46].

В условиях перехода к рыночным отношениям требуется существенное изменение порядка регистрации издержек производства и формирования себе- стоимости в аграрном секторе. Усиливается роль бухгалтерского управленческого учета как средства контроля за рациональным использованием ресурсов, объективного определения финансовых результатов. Необходимость решения той или иной задачи обусловлена снижением продуктивности, удорожанием ресурсов, кормов, сокращением численности поголовья. В то же время необходимость пересмотра порядка ведения учета и регистрации хозяйственных процессов вызывается изменениями не только экономической ситуации, но и в связи с принятием новых законодательных и нормативных документов.

Управленческий учет в большинстве организаций сельского хозяйства развит слабо или не ведется. Многие его элементы входят в наш традиционный бухгалтерский учет (учет затрат и калькулирование себестоимости продукции птицеводства), оперативный учет (оперативная отчетность), экономический анализ (анализ себестоимости продукции птицеводства, обоснование принимаемых решений, оценка выполнения плановых заданий) [23].

Одним из основных факторов успешного функционирования сельскохозяйственного производства является внедрение системы



управленческого учета на предприятиях. В связи с этим тема исследования является актуальной.

Предметом исследования является совокупность теоретических вопросов, отвечающих задачам использования системы управленческого учета в экономическом развитии предприятий АПК.

При этом существует целый ряд проблем, начиная от определения управленческого учета и заканчивая его внедрением на предприятия АПК.

В системе управленческого учета формируется информация о расходах, доходах и результатах деятельности предприятия, как в целом, так и его структурных подразделений в аналитических разрезах, необходимых для принятия управленческих решений.

Существуют проблемы в определении управленческого учета, его развитии и сущности. В последние годы среди отечественных ученых и практиков ведется полемика вокруг управленческого учета: о его роли и месте в системе бухгалтерской информации, целях и задачах, о целесообразности государственного регулирования, возможности построения самостоятельной системы управленческих счетов, о содержании управленческого учета, соотношении и отличиях от финансового учета [24].

Переводные источники (как правило, представляющие англосаксонскую школу бухгалтерского учета) в целом отличаются единством мнений по вопросу о содержании управленческого учета, которые сводятся к тому, что управленческий учет представляет собой информационную систему, подготавливающую данные для оперативного управления производством. При этом управленческий учет рассматривается как один из типов информации (поддающейся количественной оценке и не поддающейся ей), которой оперирует менеджер.

Среди отечественных авторов подобного единства мнений пока еще не наблюдается. Сущностный характер управленческого учета находит выражение в определении этой области экономических знаний. Управленческий учет является следствием обособления экономической информации для повышения результативности системы управления, его основой является теория принятия решения.

В настоящее время среди отечественных экономистов не существует единого мнения по вопросу определения управленческого учета [25, 26].

Н. Врублевский в результате анализа различных определений управленческого учета сделал вывод о необходимости группировки имеющихся дефиниций управленческого учета в зависимости от сущностных его характеристик.

Все позиции в обобщенном виде представляются следующим образом:

1) управленческий учет — подсистема бухгалтерского учета, информация которой используется для управления и контроля за деятельностью последней (А. Шеремет, Н. Кондраков, М. Вахрушина, В. Ивашкевич, С. Николаева, С. Шапигузов и др.);

2) управленческий учет представляет собой интегрированную систему учета, нормирования, планирования, контроля и анализа с целью формирования информации для принятия управленческих решений (Т. Карпова, В. Палий и др.);

3) управленческий учет представляет собой производственный учет и калькулирование себестоимости продукции в системе бухгалтерского учета, информация которого используется для управления предприятием (П. Безруких, С. Стуков и др.).

Таким образом, мы видим, что различные авторы предлагают разные определения управленческого учета. Ряд ученых рассматривают управленческий учет составной частью бухгалтерского учета, другие

рассматривают как отдельную науку. По нашему мнению, управленческий учет является неотъемлемой частью бухгалтерского учета [26].

Подобный разброс мнений, объясняется двумя причинами. Во-первых, в России термин «управленческий учет», в отличие от термина «бухгалтерский учет», законодательно не закреплен. Во-вторых, в нашей стране управленческий учет как специальная область научной и практической деятельности пока лишь формируется и используется не на всех предприятиях.

Процесс реформирования российского учета, его переориентация с контрольных на управленческие функции идут крайне медленно. В большинстве случаев цель бухгалтерской службы со- временных сельскохозяйственных предприятий считается достигнутой после сдачи ею бухгалтерской отчетности и проведения налоговых платежей. Говоря иначе, бухгалтерское дело в Российской Федерации во многих случаях по-прежнему рассматривается через призму счетоводства, ориентированного на налоговый учет.

Известно, что до перехода к командно-административной экономике в условиях нэпа собственно учетом функции бухгалтера не ограничивались. Помимо учетных вопросов на него возлагалась ответственность за анализ полученной отчетной информации, подготовку справок для принятия и обоснования управленческих решений, за разработку бюджетов. Бухгалтерия того времени делилась на две службы — финансовую и производственную [26].

По нашему мнению, управленческий учет, подобно финансовому, является подсистемой бухгалтерского учета. Оба вида учета основаны на одном и том же массиве первичных данных (документов, оформляющих хозяйственные факты и операции), но представляют их различную интерпретацию и воплощаются в различной итоговой информации, кроме того, ориентированы на различных пользователей.

Исследование показало, что в условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку практически каждая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику и т.п., то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важнейших целей управленческого учета.

Поскольку под управленческим учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления, то, естественно, целью управленческого учета являются создание и поддержание информационной системы в организации. Это вместе с тем является важнейшей предпосылкой функционирования управленческого учета. Другой предпосылкой является разработка необходимой системы показателей для управленческого учета и внутренних форм отчетности [27].

На наш взгляд, использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления организацией, создает реальные возможности для его оптимизации. При внедрении системы управленческого учета необходимо решить следующие задачи: определение целей, которые при этом должны решаться; подготовка и принятие управленческих решений; установление уровня ответственности отдельных работников; текущий и последующий контроль за исполнением решений; учет полученных результатов; анализ отклонений; совершенствование текущего и последующего контроля.

Решение всех этих задач обеспечивает наиболее оптимальную систему принятия и реализации соответствующих управленческих решений.

При постановке системы управленческого учета, как правило, решаются следующие важнейшие задачи:

- формирование полной себестоимости и на ее основе определение прибыли обеспечивают ведение рационального учета и контроль за уровнем затрат;

- формирование сокращенной себестоимости, на основе которой исчисляется маржинальный доход, в большей степени создает условия для подготовки управленческих решений благодаря возможностям показателя маржинального дохода (определение наиболее эффективной отрасли производства внутри организации, составление оптимальной производственной программы, проведение анализа безубыточности и др.) [27].

Следовательно, основная задача управленческого учета — подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизация самого процесса управления.

Проведенный выше анализ позволяет сделать вывод, что сама структура понятийного аппарата управленческого учета точно не определена. Концентрируясь на определенной отрасли, области и направлении изучения, каждый автор старается сформулировать наиболее точное, емкое и полное, по его мнению, определение управленческого учета. Это вызвано отсутствием методологической базы, законодательной закрепленной. При существующих нормативных актах, регламентирующих понятийный аппарат бухгалтерского учета, ряд терминов и определений в управленческом учете являются перефразированными определениями тех же понятий, представленных в методических указаниях по бухгалтерскому учету. Однако нельзя сделать

однозначный вывод о негативности таких влияний – управленческий учет всё же входит в систему бухгалтерского учета и во многом сходен с ним.

Достоверная информация и хорошо работающая структурированная отчетность позволят разработать аналитические показатели, являющиеся индикаторами для принятия обоснованных управленческих решений для целей управленческого учета.

Таким образом, из всего вышеизложенного следует, что для сельскохозяйственных предприятий внедрение управленческого учета необходимо особенно. Так как предприятия АПК отличаются сезонностью производства (применительно к отрасли растениеводства), поэтому информация о затратах предприятий, структурных подразделений получается не достоверной. Возрастание контроля за затратами и управление организацией обуславливают актуальность внедрения управленческого учета и совершенствования управленческого учета затрат. Внедрение на сельскохозяйственных предприятиях социально экономических методов управления производством на принципах самоконтроля, самофинансирования и самоуправления позволит повысить эффективность контроля за затратами с целью выявления неиспользованных резервов и их мобилизации в производство, а также производить более обоснованную оценку деятельности отдельных структурных подразделений. Система управленческого учета обеспечит точное проведение детального анализа экономических показателей структурных подразделений, позволит качественно, рационально осуществлять управление подразделениями (сегментами) путем принятия и реализации научно обоснованных управленческих решений.

#### **Список литературы**

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / под ред. Я. В.Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

2. Управленческий учет (с элементами финансового учета) / под ред. В. Паля и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
3. Управление организацией: учеб. / под ред. А. Г. Поршнева, З. П. Румянцевой, Н. А. Саломатина. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 669 с.
4. Козин Е. Б., Козина Т. А. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях. – М.: Колос, 2000. – 224 с.
5. Карпова Т. П. Управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 457 с.
6. Чернов В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / под ред. М. И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 320 с.
7. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
8. Палий В. Ф., Палий В. В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58–62.
9. Карпова Т. П. Основы управленческого учета: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
10. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.
11. Мишин Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: моногр. – М.: Дело и Сервис, 2002. – 175 с.
12. Петухов О. В. Современное состояние управленческого учета и возможные варианты учета затрат, построенные на основе его принципов / Деп. в ВИНТИ 25.11.98, № 3466-В98. – 23 с.
13. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. 2-е изд., испр. и дополн. – М.: Эдиториал УРСС, 2001. – 336 с.
14. Гарифуллин К.М. Управление затратами. – Казань, Издательство Казанского государственного университета финансово – экономического института, 2005. – 316 с.
15. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирно- вой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.:ил. Пер. изд. Alan Upchurch. Management Accounting: Principles & Practice/ Financial Times Proffessional Limited, 1998.
16. Попова Л.В., Головина Т.А., Маслова И.А. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: учебное пособие. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2006. – 272 с.
17. Федорова Г.В. Финансовый анализ предприятия при угрозе банкротства. Учебное пособие. – М.: Омега-Л, 2003.
18. Мельник М.В., Когденко В.Г. Экономический анализ в аудите. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
19. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке. / Пер. с англ. — М.: Вильяме, 2004.
20. Пронина М.А. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Мичуринск – наукоград РФ, 2009.
21. Барнгольд С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта. – М.: Финансы и статистика, 2003.
22. Мусин С.Л. Аналитический инструментарий управленческого учета // Вектор науки ТГУ 2010, №3 С. 170-173
23. Алборов Р.А. Организация управленческого учета в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, С.В. Бодрикова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1999. № 31. С. 24-28.
24. Белов Н.Г. Актуальные проблемы бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Н.Г. Белов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2006. № 6. С. 43-45.

25. Бурцев В.В. Управленческий учет и производственное бюджетирование / В.В. Бурцев // Современный бухучет. 2006. № 7. С. 3-10.
26. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов / М.А. Вахрушина. 3-е изд., доп. и пер. М.: Омега-Л, 2004. 576 с.
27. Ляпухова А.В. Особенности организации стратегического управленческого бухгалтерского учета в условиях аграрной экономики / А.В. Ляпухова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2006. № 7. С. 37-39.
28. Баранников А.А., Полонская О.П. Основные этапы развития управленческого учета в России // Аграрная наука, творчество, рост (материалы международной научно-практической конференции) Том 1 Ставрополь: Альфа-Принт, 2012. С. 8-10
29. Баранников А.А., Сигидов Ю.И. Роль бухгалтерского учета и внутреннего контроля в обеспечении экономической безопасности организации Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2012. – №06(80). – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2012/06/pdf/24.pdf>, 1,313 у.п.л.
30. Баранников А.А., Шоль В.В. Особенности использования управленческого учета и анализа в Российской практике // мат. Междун. науч.-прак. конф. «Агропромышленный комплекс: контуры будущего» Курск : КГСА, 2012. С. 31-33
31. Михайлушкин П.В., Баранников А.А. Экономическая сущность и содержание управленческого учета // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: сборник материалов XVI Международной научно-практической конференции Новосибирск: НГТУ, 2012. С. 175-180
32. Самедова Э.Н. Понятийно-категориальный анализ системы управленческого учета // Вестник АГТУ Сер.: Экономика, 2010. №2 С. 242-246
33. Кашинская Ю.В. Киркеева Л.И. Ноль управленческого учета в экономическом развитии предприятий АПК // Вестник Алтайского государственного аграрного университета 2007№11, С. 70-73

### References

1. Apcherch A. Upravlencheskiy uchet: printsipy i praktika / pod red. Ya. V.Sokolova, I. A. Smirnovoy. – М.: Finansy i statistika, 2002. – 952 s.
2. Upravlencheskiy uchet (s elementami finansovogo ucheta) / pod red. V. Paliya i R. Vander Vila. – М.: INFRA-M, 1997. – 480 s.
3. Upravleniye organizatsiyey: ucheb. / pod red. A. G. Porshneva, Z. P. Rummyantsevoy, N. A. Salomatina. – М.: INFRA-M, 1999. – 669 s.
4. Kozin Ye. B., Kozina T. A. Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet na pishchevykh predpriyatiyakh. – М.: Kolos, 2000. – 224 s.
5. Karpova T. P. Upravlencheskiy uchet: ucheb. dlya vuzov. – М.: YuNITI, 2003. – 457 s.
6. Chernov V. A. Upravlencheskiy uchet i analiz kommercheskoy deyatelnosti / pod red. M. I. Bakanova. – М.: Finansy i statistika, 2001. – 320 s.
7. Vakhrushina M. A. Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet: uchebnik dlya vuzov. – М.: IKF Omega-L; Vyssh. shk., 2002. – 528 s.
8. Paliy V. F., Paliy V. V. Upravlencheskiy uchet – novoye prochteniye vnutrikhozyaystvennogo rascheta // Bukhgalterskiy uchet. – 2000. – № 17. – S. 58–62.
9. Karpova T. P. Osnovy upravlencheskogo ucheta: ucheb. posobiye. – М.: INFRA-M, 1997. – 392 s.
10. Ivashkevich V. B. Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet: ucheb. dlya vuzov. – М.: Ekonomist, 2003. – 618 s.



11. Mishin Yu. A. Upravlencheskiy uchet: upravleniye zatratami i rezultatami proizvodstvennoy deyatel'nosti: monogr. – M.: Delo i Servis, 2002. – 175 s.
12. Petukhov O. V. Sovremennoye sostoyaniye upravlencheskogo ucheta i vozmozhnyye varianty ucheta zatrat, postroyennyye na osnove yego printsipov / Dep. v VINITI 25.11.98, № 3466-V98. – 23 s.
13. Nikolayeva O.E., Shishkova T.V. Upravlencheskiy uchet. 2-e izd., ispr. i dopoln. – M.: Editorial URSS, 2001. – 336 s.
14. Garifullin K.M. Upravleniye zatratami. – Kazan, Izdatel'stvo Kazanskogo gosudarstvennogo universiteta finansovo – ekonomicheskogo instituta, 2005. – 316 s.
15. Apcherch A. Upravlencheskiy uchet: printsipy i praktika: Per. s angl./ Pod red. Ya.V. Sokolova, I.A. Smirno- voy. – M.: Finansy i statistika, 2002. – 952 s.:il. Per. izd. Alan Upchurch. Management Accounting: Principles & Practice/ Financial Times Professional Limited, 1998.
16. Popova L.V., Golovina T.A., Maslova I.A. Sovremennyy upravlencheskiy analiz. Teoriya i praktika kontrollinga: uchebnoye posobiye. – M.: Izdatel'stvo «Delo i servis», 2006. – 272 s.
17. Fedorova G.V. Finansovyy analiz predpriyatiya pri ugroze bankrotstva. Uchebnoye posobiye. – M.: Omega-L, 2003.
18. Melnik M.V., Kogdenko V.G. Ekonomicheskyy analiz v audite. – M.: YuNITI-DANA, 2007.
19. Druker P. Zadachi menedzhmenta v XXI veke. / Per. s angl. — M.: Vilyame, 2004.
20. Pronina M.A. Avtoreferat dissertatsii na soiskaniye uchenoy stepeni kandidata ekonomicheskikh nauk, Michurinsk – naokograd RF, 2009.
21. Barngolts S.B., Melnik M.V. Metodologiya ekonomicheskogo analiza deyatel'nosti khozyaystvuyushchego subyekta. – M.: Finansy i statistika, 2003.
22. Musin S.L. Analiticheskyy instrumentariy upravlencheskogo ucheta // Vektor nauki TGU 2010, №3 S. 170-173
23. Alborov R.A. Organizatsiya upravlencheskogo ucheta v selskom khozyaystve / R.A. Alborov, S.V. Bodrikova // Ekonomika selskokhozyaystvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatij. 1999. № 31. S. 24-28.
24. Belov N.G. Aktualnyye problemy bukhgalterskogo ucheta v selskom khozyaystve / N.G. Belov // Ekonomika selskokhozyaystvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatij. 2006. № 6. S. 43-45.
25. Burtsev V.V. Upravlencheskiy uchet i proizvodstvennoye byudzhetrovaniye / V.V. Burtsev // Sovremennyy bukhuchet. 2006. № 7. S. 3-10.
26. Vakhrushina M.A. Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet: uchebnyy dlya studentov vuzov / M.A. Vakhrushina. 3-e izd., dop. i per. M.: Omega-L, 2004. 576 s.
27. Lyapukhova A.V. Osobennosti organizatsii strategicheskogo upravlencheskogo bukhgalterskogo ucheta v usloviyakh agrarnoy ekonomiki / A.V. Lyapukhova // Ekonomika selskokhozyaystvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatij. 2006. № 7. S. 37-39.
28. Barannikov A.A., Polonskaya O.P. Osnovnyye etapy razvitiya upravlencheskogo ucheta v Rossii // Agrarnaya nauka, tvorchestvo, rost (materialy mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii) Tom 1 Stavropol: Alfa-Print, 2012. S. 8-10
29. Barannikov A.A., Sigidov Yu.I. Rol bukhgalterskogo ucheta i vnutrennego kontrolya v obespechenii ekonomicheskoy bezopasnosti organizatsii Politematicheskyy setevoy elektronnyy nauchnyy zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyy zhurnal KubGAU) [Elektronnyy resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2012. – №06(80). – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2012/06/pdf/24.pdf>, 1,313 u.p.l.
30. Barannikov A.A., Shol V.V. Osobennosti ispolzovaniya upravlencheskogo ucheta i analiza v Rossiyskoy praktike // mat. Mezhdun. nauch.-prak. konf. «Agropromyshlennyy kompleks: kontury budushchego» Kursk : KGSA, 2012. S. 31-33

31. Mikhaylushkin P.V., Barannikov A.A. Ekonomicheskaya sushchnost i sodержaniye upravlencheskogo ucheta // *Sovremennyye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyy vzglyad: sbornik materialov KhVI Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii* Novosibirsk: NGTU, 2012. S. 175-180
32. Samedova E.N. Ponyatiyno-kategorialnyy analiz sistemy upravlencheskogo ucheta // *Vestnik AGTU Ser.: Ekonomika*, 2010. №2 S. 242-246
33. Kashinskaya Yu.V. Kirkeyeva L.I. Hol upravlencheskogo ucheta v ekonomicheskom razvitii predpriyatiy APK // *Vestnik Altayskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta* 2007№11, S. 70-73