

2.5. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ

Золотухина А.Д., к.э.н., главный бухгалтер

ЗАО «Атлант»

Основной целью деятельности любой коммерческой организации, в том числе и предприятий сферы услуг, является получение прибыли. Для этого необходима оперативная, достоверная и полная информация, позволяющая принимать адекватные сложившейся ситуации управленческие решения. Обоснованные управленческие решения, как краткосрочные, так и стратегические, принимаются на основе данных управленческого учета. Микро- и макроэкономические предпосылки его развития на предприятиях сферы услуг и будут рассмотрены в данной статье.

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время уже не возникает сомнений в необходимости организации системы управленческого учета на предприятиях сферы услуг. Однако непосредственно на микроуровне, особенно на малых и средних предприятиях данной отрасли, внедрение управленческого учета происходит крайне медленно.

Для формирования системы управленческого учета на конкретном предприятии сферы услуг необходимо соблюдение целого комплекса условий (рис. 1), предложенных учеными В.Т. Чае и Н.И. Чупахиной [5].

Рассмотрим более подробно каждый блок схемы, представленной на рис. 1.

1. Заинтересованность менеджмента предприятия

В настоящее время большинство топ-менеджеров российских предприятий в полной мере не представляют все преимущества перед конкурентами, которые может дать правильно организованный управленческий учет.



Рис. 1. Предпосылки развития управленческого учета на предприятиях сферы услуг

Обычно такая позиция руководства предприятий связана с тем, что наибольшее внимание уделяется ряду других вопросов, таких как:

- снижение налоговой нагрузки путем использования различных схем;
- рост объемов продаж с отставанием во внедрении систем детального учета продукции (товаров, работ, услуг);
- открытие или приобретение некоторого числа юридических лиц с узкой географической или производственной специализацией;
- «политические» проблемы внутри структуры управления и т.д.

В настоящее время можно выделить несколько наиболее часто встречающихся подходов к организации управленческого учета на российских предприятиях (табл. 1). Методика организации управленческого учета на конкретном предприятии чаще всего зависит от его вида, а вы-

бранные направления постановки системы управления приводят к вполне предсказуемым результатам.

Таблица 1

ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ

Вид предприятия	Основные направления развития управленческого учета	Последствия внедрения
Представительства и филиалы зарубежных компаний	Тщательный сбор данных, которые затем обрабатываются в материнской компании	Теряется оперативность данных, предназначенных для краткосрочного планирования
Крупные российские предприятия и холдинги	Упор на учете затрат и калькулировании себестоимости. Постановкой управленческого учета, как правило, занимается главный бухгалтер	Управленческий учет построен по принципам финансового и налогового учета и подчинен их целям
Молодые, активно развивающиеся предприятия	Использование прогрессивных методик управленческого учета	Использование конкурентных преимуществ

2. Наличие квалифицированных специалистов

В современных рыночных условиях управление предприятием предполагает отход от жестких детальных решений и планов и переход к гибким, мобильным, удобным в работе и наглядным решениям, позволяющим быстро осуществить необходимые корректировки и расчеты с учетом изменяющихся природных, экономических, технологических и других условий. Поэтому в настоящее время важнейшими задачами является поиск, подбор и привлечение высококвалифицированных специалистов, имеющих опыт постановки управленческого учета и сочетающих его со знаниями финансового анализа, бухгалтерского учета, системы налогообложения, международных принципов бухгалтерского учета, структурных особенностей информационных систем.

3. Методики адаптации управленческого учета для предприятий сферы услуг

При наличии значительного числа методических подходов, касающихся общих вопросов управленческого учета, они практически не адаптированы к предприятиям сферы услуг и не учитывают их специфику. Кроме того, большинство методик разработано для промышленных предприятий и не может применяться на предприятиях сферы услуг. Поэтому одним из главных условий становления управленческого учета является разработка специфической для каждого предприятия методики, включающей параметры управленческого учета (направления, аналитические центры), учетную политику, форматы отчетности, процедуры получения информации. Это в современных условиях достаточно сложно, так как процесс внедрения эффективной системы управленческого учета является длительным, при этом он должен быть непрерывен при постоянной корректировке параметров вслед за изменениями структуры и характера бизнеса.

4. Информационное обеспечение

Управленческий учет базируется на системе экономической информации. Создание рационального потока информации должно опираться на определенные принципы, а именно:

- выявление информационных потребностей и способов наиболее эффективного их удовлетворения;
- объективность отражения процессов и ресурсов предприятия;
- единство информации, поступающей из различных источников (бухгалтерского, статистического и оперативного учета);
- устранение дублирования в первичной информации;
- оперативность информации;
- ограничение объема первичной информации и повышение коэффициента ее использования;
- внедрение систем автоматизации для сбора и анализа первичной информации для целей планирования и управления;
- сопоставимость ценности информации с затратами на ее получение.

Для целей управленческого учета собирается и обрабатывается информация о самых разных сторонах деятельности: от натуральных показателей, характеризующих единицу оказываемых услуг, до мнений сотрудников о самой компании, включая прогнозирование и моделирование будущего состояния предприятия, определение необходимых показателей, позволяющих отслеживать его положение в настоящий момент времени. Нередко возрастание потока информации приводит к избыточности данных и сложности ее обработки. К сожалению, обычно наибольшее внимание уделяется другим сторонам постановки управленческого учета на предприятии: разработке основных единиц управленческого учета (центров ответственности и т.д.), внедрению и настройке информационных систем. Однако наиболее важной задачей является именно получение достоверной информации. Даже применение самых передовых методик управленческого учета не позволит получить адекватные управленческие решения на выходе, если не будет достоверной оперативной информации в нужном разрезе. Кроме того, многие руководители сами не позволяют получить ответственному за тот или иной участок учета персоналу конфиденциальную информацию, что приводит к значительному ограничению возможностей системы управленческого учета.

5. Наличие адекватной системы бухгалтерского учета

Формирование адекватной системы бухгалтерского учета является комплексной задачей, состоящей из нескольких важнейших подзадач:

- создание четкой организационной структуры предприятия;
- разработка реально действующих должностных инструкций для персонала и графика документооборота;
- применение соответствующей потребностям предприятия компьютерной программы по автоматизации учета.

Правильная организация структуры предприятия и налаженное взаимодействие между центрами ответственности являются основой постановки и ведения управленческого учета на предприятии. А разработка графика документооборота – это не простая формальность, обусловленная требованиями Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 1/2008 «Учетная политика организации», а реальная потребность любого предприятия. Достаточно часто работники просто забывают передавать в бухгалтерию документы, подтверждающие факты хозяйственной деятельности или передают их со значительным опозданием. Нередко приходится пересдавать налоговую отчетность из-за того, что не были учтены все хозяйственные операции. Т.е. информация и бухгалтерского и управленческого учета теряет такие важные качества, как полнота и своевременность.

Также необходимо очень внимательно подходить к выбору компьютерной системы обработки данных бухгал-

терского учета, так как правильно выбранная программа позволяет достичь необходимой степени детализации учетных данных и скорости предоставления информации. В настоящее время практически все программные продукты предлагают стандартный набор инструментов для автоматизации бухгалтерского учета, однако некоторые разработчики, например 1С, пошли по пути комплексной автоматизации деятельности предприятия.

Помимо программ автоматизации бухгалтерского учета в настоящее время пользуются популярностью интегрированные системы управления, позволяющие организовать учет всех бизнес-процессов на предприятии: от управления персоналом до учета финансовых потоков. Наиболее часто применяемыми продуктами являются **ERP**-системы, алгоритм которых сориентирован на **ERP**-методологию управления предприятием (управление ресурсами). Они включают в себя в большинстве своем три интегрированные части:

- базовый уровень управления (АСУ ТП и АСУП цехового уровня);
- второй уровень управления – **ERP**-система предприятия;
- верхний уровень управления – информационно-аналитическая система руководителя предприятия.

Большинство современных **ERP**-систем позволяют комплексно подойти к автоматизации управленческого учета, при этом не исключается возможность использовать данные бухгалтерии в управленческих целях [6].

ERP-системы осуществляют стандартизацию и унификацию бизнес-процессов, предоставляют новые возможности для оперативного и стратегического управления.

6. Совершенствование структуры предприятия и методов управления

Построение системы управленческого учета тесно связано с организационной структурой предприятия, а также с проблемой реализации потенциальных преимуществ управленческого учета по эффективному управлению предприятием в целом.

Организационная структура предприятия определяет состав и функции центров ответственности, регламентирует схему информационных потоков внутри системы управления, уровни принятия управленческих решений.

Наиболее распространенные структуры управления, их достоинства и недостатки, представлены в табл. 2.

Для крупных компаний характерна дивизионная структура управления. Это связано с децентрализацией управления, предоставлением оперативно-производственной и финансовой самостоятельности структурным единицам. Линейно-функциональная структура применяется для мелких и средних компаний. Однако наука управления не стоит на месте и все большее распространение получают органические структуры управления. Конечно, пока они внедряются в основном на западных предприятиях, но со временем начнут использоваться и в Российской Федерации. Органические структуры управления позволяют убрать основные недостатки иерархических структур:

- малая гибкость и приспособляемость к изменению окружающей среды;
- значительный разрыв между работниками, непосредственно производящими продукцию (работы, услуги) и управленцами;
- перегрузка управленцев верхнего уровня;
- бюрократизация и перекалывание ответственности между уровнями управления (табл. 2).

Таблица 2

ВИДЫ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ СТРУКТУР УПРАВЛЕНИЯ

Вид	Описание	Преимущества	Недостатки
1. Иерархические структуры управления			
Основные принципы: • принцип иерархичности уровней управления, при котором каждый нижестоящий уровень контролируется вышестоящим и подчиняется ему; • принцип соответствия полномочий и ответственности работников управления месту в иерархии			
1.1. Линейная	Основой является «шахтный» принцип построения и специализация по функциональным подсистемам организации (маркетинг, производство, финансы, персонал и т. д.). По каждой подсистеме формируется иерархия служб («шахта»), пронизывающая всю организацию сверху донизу. Результаты работы каждой службы оцениваются показателями, характеризующими выполнение ими своих целей и задач. Соответственно строится и система мотивации и поощрения работников	1) четкая система взаимных связей функций и подразделений; 2) четкая система единоначалия – один руководитель сосредотачивает в своих руках руководство всей совокупностью процессов, имеющих общую цель; 3) ясно выраженная ответственность; 4) быстрая реакция исполнительных подразделений на прямые указания вышестоящих	1) Отсутствие звеньев, занимающихся вопросами стратегического планирования; 2) тенденция к волоките и перекладыванию ответственности при решении проблем, требующих участия нескольких подразделений; 3) малая гибкость и приспособляемость к изменению ситуации; 4) большое число «этажей управления» между работниками, выпускающими продукцию, и лицом, принимающим решение; 5) перегрузка управленцев верхнего уровня; 7) повышенная зависимость результатов работы организации от квалификации, личных и деловых качеств высших управленцев
1.2. Линейно-штабная	Линейно – штабная структура включает в себя специализированные подразделения (штабы), которые не обладают правами принятия решений и руководства какими – либо нижестоящими подразделениями, а лишь помогают соответствующему руководителю в выполнении отдельных функций, прежде всего, функций стратегического планирования и анализа	1) более глубокая, чем в линейной, проработка стратегических вопросов; 2) некоторая разгрузка высших руководителей; 3) возможность привлечения внешних консультантов и экспертов	1) Недостаточно четкое распределение ответственности, т. к. лица, готовящие решение, не участвуют в его выполнении; 2) тенденции к чрезмерной централизации управления; 3) аналогичные линейной структуре, частично – в ослабленном виде
1.3. Дивизионная	Ключевыми фигурами в управлении организациями с дивизионной структурой являются уже не руководители функциональных подразделений, а менеджеры, возглавляющие производственные отделения (дивизионы). Структуризация по дивизионам, как правило, производится по одному из критериев: по выпускаемой продукции (изделиям или услугам) – продуктовая специализация; по ориентации на определенные группы потребителей – потребительская специализация; по обслуживаемым территориям – региональная специализация. В нашей стране аналогичные структуры управления широко внедрялись, начиная с 60-х годов в форме создания производственных объединений	1)обеспечивает управление многопрофильными предприятиями с общей численностью сотрудников порядка сотен тысяч и территориально удаленными подразделениями; 2) обеспечивает большую гибкость и более быструю реакцию на изменения в окружении предприятия; 3) при расширении границ самостоятельности отделений они становятся «центрами прибыли», активно работающая над повышением эффективности и качества производства; 4) более тесная связь производства с потребителями	1) большое количество «этажей» управленческой вертикали; 2) разобщенность штабных структур отделений от штабов компании; 3) основные связи – вертикальные, поэтому остаются общие для иерархических структур недостатки – волокита, перегруженность управленцев, плохое взаимодействие при решении вопросов, смежных для подразделений и т.д.; 4) дублирование функций на разных «этажах» и как следствие – очень высокие затраты на содержание управленческой структуры; в отделениях, как правило, сохраняется линейная или линейно – штабная структура со всеми их недостатками

Вид	Описание	Преимущества	Недостатки
2. Органические (адаптивные) структуры управления			
<p>Главным свойством управленческих структур органического типа является их способность изменять свою форму, приспосабливаясь к изменяющимся условиям. При внедрении этих структур необходимо одновременно изменять и взаимоотношения между подразделениями предприятия. Если же сохранять систему планирования, контроля, распределения ресурсов, стиль руководства, методы мотивации персонала, не поддерживать стремление работников к саморазвитию, результаты внедрения таких структур могут быть отрицательными</p>			
2.1. Бригадная или кросс-функциональная	<p>Основой является организация работ по рабочим группам (бригадам). Основные принципы организации:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) автономная работа рабочих групп (бригад); 2) самостоятельное принятие решений рабочими группами; 3) замена жестких управленческих связей бюрократического типа гибкими связями; 4) привлечение для разработки и решения задач сотрудников разных подразделений. <p>В организации могут как сохраняться функциональные подразделения, так отсутствовать. В первом случае работники находятся под двойным подчинением – административным (руководителю подразделения) и функциональным (руководителю рабочей группы или бригады). Такая форма организации называется кросс-функциональной, во многом она близка к матричной. Во втором случае функциональные подразделения как таковые отсутствуют (собственно бригадная структура). Такая форма часто применяется в организации управления по проектам</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1) Сокращение управленческого аппарата, повышение эффективности управления; 2) гибкое использование кадров, их знаний и компетентности; 3) работа в группах создает условия для самосовершенствования; 4) возможность применения эффективных методов планирования и управления; 5) сокращается потребность в специалистах широкого профиля 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Усложнение взаимодействия (в особенности для кросс-функциональной структуры); 2) сложность в координации работ отдельных бригад; 3) высокая квалификация и ответственность персонала; 4) высокие требования к коммуникациям
2.2. Проектная структура управления	<p>Основным принципом построения является концепция проекта, под которым понимается любое целенаправленное изменение в системе, например, освоение и производство нового изделия, строительство объектов и т. д. Деятельность предприятия рассматривается как совокупность выполняемых проектов, каждый из которых имеет фиксированное начало и окончание. Под каждый проект выделяются ресурсы, которыми распоряжается руководитель проекта. Каждый проект имеет свою структуру, и управление проектом включает определение его целей, формирование структуры, планирование и организацию работ, координацию действий исполнителей. После выполнения проекта структура распадается, ее компоненты, включая сотрудников, переходят в новый проект или увольняются (при работе по срочному контракту)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1) Высокая гибкость; 2) сокращение численности управленческого персонала по сравнению с иерархическими структурами 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Очень высокие требования к квалификации, личным и деловым качествам руководителя проекта, который должен не только управлять всеми стадиями жизненного цикла проекта, но и учитывать место проекта в сети проектов компании; 2) дробление ресурсов между проектами; 3) сложность взаимодействия большого числа проектов в компании; 4) усложнение процесса развития организации как единого целого
2.3. Матричная (программно – целевая)	<p>Это сетевая структура, построенная на принципе двойного подчинения исполнителей: с одной стороны – непосредственному руководителю функциональной службы, которая предоставляет персонал и техническую помощь руководителю проекта, с другой – руководителю проекта или целевой программы, который наделен необходимыми полномочиями для осуществления процесса управления. При такой организации руководитель проекта взаимодействует с 2-мя группами подчиненных: с постоянными членами проектной группы и с другими работниками функциональных отделов, которые подчиняются ему временно и по ограниченному кругу вопросов. При этом сохраняется их подчинение непосредственным руководителям подразделений, отделов, служб. Для деятельности, которая имеет четко выраженное начало и окончание, формируют проекты, для постоянной деятельности – целевые программы. В организации и проекты, и целевые программы могут сосуществовать. Эта структура была предложена Каори Ишикава в 70-х годах и с небольшими изменениями функционирует в «Тойота», и на многих других фирмах по всему миру</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1) Лучшая ориентация на проектные (или программные) цели и спрос; 2) более эффективное текущее управление, возможность снижения расходов и повышения эффективности использования ресурсов; 3) более гибкое и эффективное использование персонала организации, специальных знаний и компетентности сотрудников; 4) относительная автономность проектных групп или программных комитетов способствует развитию у работников навыков принятия решений, управленческой культуры, профессиональных навыков; 5) улучшение контроля за отдельными задачами проекта или целевой программы; 6) любая работа организационно оформляется, назначается одно лицо – «хозяин» процесса, служащее центром сосредоточения всех вопросов, касающихся проекта или целевой программы; 7) сокращается время реакции на нужды проекта или программы, т. к. созданы горизонтальные коммуникации и единый центр принятия решений 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Трудность установления четкой ответственности за работу по заданию подразделения и по заданию проекта или программы (следствие двойного подчинения); 2) необходимость постоянного контроля за соотношением ресурсов, выделяемых подразделениям и программам или проектам; 3) высокие требования к квалификации, личным и деловым качествам работников, работающих в группах, необходимость их обучения; 4) частые конфликтные ситуации между руководителями подразделений и проектов или программ; 5) возможность нарушения правил и стандартов, принятых в функциональных подразделениях, из-за оторванности сотрудников, участвующих в проекте или программе, от своих подразделений

Вид	Описание	Преимущества	Недостатки
2.4. Многомерная	Любая организация представляет собой целеустремленную систему. В такой системе существует функциональное разделение труда между ее индивидами (элементами) целеустремленность которых связана с выбором целей, или желательных исходов, и средств (линий поведения). Та или иная линия поведения предусматривает использование определенных ресурсов (входных величин) для производства товаров и предоставления услуг (выходные величины), которые для потребителя должны иметь большую ценность, чем используемые ресурсы. Потребляемые ресурсы включают рабочую силу, материалы, энергию, производственные мощности и денежные средства. Более информативное описание организационной структуры может быть получено на основе матриц типа затраты – выпуск или типа средства – цели	Повысить гибкость организации и ее способность реагировать на изменение внутренних и внешних условий. Это достигается путем разбиения организации на подразделения, жизнеспособность которых зависит от их умения производить по конкурентоспособным ценам товары, пользующиеся спросом, и предоставлять услуги, в которых нуждаются потребителя. Такая структура порождает рынок внутри организации независимо от ее формы собственности, и повышает ее способность реагировать на потребности как внутренних, так и внешних потребителей. Поскольку структурные подразделения относительно независимы друг от друга, их можно расширять, сокращать, ликвидировать или изменять каким-либо способом. Показателем эффективности работы каждого подразделения не зависит от аналогичных показателей любого другого подразделения, что облегчает исполнительному органу оценку и контроль за деятельностью подразделений	Сама по себе такая структурная организация не гарантирует содержательной и интересной работы на нижних уровнях, но она облегчает применение новых идей, способствующих ее совершенствованию. Введение на предприятии многомерной организационной структуры не является единственным способом повышения гибкости организации и ее чувствительности к изменениям условий, однако позволяет «повысить гибкость» представлений людей о возможностях организаций

Все описанные структуры имеют как свои достоинства, так и недостатки. Именно это обстоятельство должно способствовать появлению новых, еще более совершенных организационных структур.

Наряду с организационной существует и «финансовая структура», которую можно охарактеризовать как систему центров ответственности. Эта структура является основой финансового планирования предприятия. Предполагается, что финансовая структура мобильна и состав центров ответственности может меняться как по бюджетным, так и по календарным периодам относительно меняющихся целей деятельности предприятия при сохранении его организационной структуры.

К сожалению, большинство современных методов управленческого учета, базирующиеся на концепции децентрализации производства и выделении центров ответственности, применяются на промышленных предприятиях и не могут использоваться на предприятиях сферы услуг. Это такие передовые методы, как MRP, JIT, SCM, ERP. Но они могут быть адаптированы под потребности отрасли.

Изменения организационной и финансовой структур, переход на современные методы управления являются достаточно сложными процессами в организационном и техническом плане, требуют много сил и времени. Но они жизненно необходимы в современных рыночных условиях, так как позволяют внедрять и развивать информационные технологии, предназначенные для достижения высокого качества управления [4].

Однако одних внутрифирменных факторов для развития управленческого учета не достаточно. Необходимы предпосылки создания концептуальных основ управленческого учета на уровне страны, а именно:

1. Создание в РФ профессионального саморегулируемого объединения по проблемам управленческого учета. Подобные объединения уже давно функционируют во многих странах мира, например, Институт управленческого учета США (IMA), Института управленческого учета Великобритании и т.д.

Подобные саморегулируемые организации начали действовать в США еще в 1919 г. Их основной задачей является обобщение современных разработок в области управленческого учета, позволяющих организовывать, внедрять, применять и совершенствовать интегрированные системы управленческого учета, управленческого аудита и управленческого анализа. Разработанные и рекомендованные для применения стандарты управленческого учета отражают следующие особенности современной стандартизации учета для управленческих целей:

- создана система Положений, отвечающих требованиям непротиворечивости, комплексности, логичности, полноты, единства оформления и стиля изложения;
- объектами управленческого учета являются не только затраты, но и информация традиционного учета (обо всех видах активов, обязательств, элементах капитала, доходах и расходах), а также данные внеучетного характера (не отражаемые в системе бухгалтерской двойной записи – такие как долгосрочные прогнозы, качественные характеристики объектов, персонала и т.д.). Расширение объектной сферы управленческого учета приближает его к требованиям теории и практики принятия управленческих решений;
- Положения ориентированы как на функциональные аспекты учета (отражены отдельные направления, приемы и этапы управленческого учета), так и его объективные стороны (описан порядок учета отдельных объектов – денежных средств, разных видов затрат, финансовых инструментов);
- прикладной характер рекомендаций, разработанных на основе практики ведущих организаций;
- мультивариантность рекомендуемых методов (для многих этапов учетных работ предложено несколько альтернативных методов, для каждого из которых приведены последствия и ограничения применения);
- принятие решения об использовании Положений применяется менеджерами каждого конкретного предприятия;
- управленческий учет, управленческий (внутренний) аудит и управленческий анализ рассматриваются как единая система внутреннего информационного обеспечения предприятия;
- Положения гармонизированы с другими действующими системами стандартов информационного обеспечения, контроля и управления, а именно с: Международными стандартами учета и финансовой отчетности (IAS, IFRS), Международными стандартами качества (ISO), Стандартами и рекомендациями по описанию бизнес-процессов (SADT, IDEF, UML, CASE-технологии).

Можно сделать вывод о том, что Положения по управленческому учету Института управленческого учета США (IMA) в настоящее время являются наиболее разработанными и применяемыми в мировой практике. Именно с целью внедрения и популяризации управленческого учета на российских предприятиях необходимо создание подобного института в РФ с последующей разработкой учетных стандартов, ориентированных на особенности управленческого учета в нашей стране.

Стоит отметить следующее:

- документы IMA США, разработанные ведущими специалистами по управленческому учету, могут существенно повысить эффективность управления бизнесом;
- попытки создать аналог IMA США в РФ совершаются с 2002-го года, но, несмотря на это, проблема пока остается нерешенной [2].

2. Создание специального совета по управленческому учету при Министерстве финансов РФ для решения методологических проблем управленческого учета, желательнее с участием представителей профессионального сообщества.

К сожалению даже многие вопросы бухгалтерского и налогового учета решаются без привлечения представителей профессионального сообщества. В результате появляются методики, применение которых на практике достаточно трудоемко или практически невозможно. Именно этой проблемы позволит избежать привлечение профессиональных бухгалтерских объединений и т.д.

Необходимо отметить, что вступивший в силу с 1 января 2013 г. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ [1] предусматривает создание Совета по стандартам бухгалтерского учета, в который будут входить представители субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности. Это является значительным шагом вперед и возможно создаст предпосылки для создания Совета по управленческому учету в недалеком будущем.

3. Создание самостоятельной концепции управленческого учета и ее законодательное закрепление, например в законе «О бухгалтерском учете».

Необходимо отметить, что в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ [1], как и в действующем ранее Законе от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, нет упоминаний об управленческом учете как о самостоятельном виде учета.

Существенным шагом в формировании и развитии управленческого учета в РФ можно рассматривать создание и функционирование при Министерстве экономического развития РФ экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета. Попытки обобщить опыт мировой теории и практики управленческого учета данным советом были предприняты в методических рекомендациях по управленческому учету.

Первый блок методических рекомендаций включает разделы: цели и задачи управленческого учета; основы управленческой отчетности; глоссарий управленческого учета.

Второй блок методических рекомендаций содержит разделы: концепция маржинальной прибыли; введение в функционально-стоимостный анализ; финансовая функция и управленческий учет [3].

Таким образом, вышеуказанные методические рекомендации по управленческому учету являются первой (и пока единственной) попыткой законодательно закрепить концепцию управленческого учета в РФ.

4. Разработка отраслевых методик по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), а также организации управленческого учета.

До января 2002 г. основным нормативным документом для определения себестоимости продукции (работ, услуг) служило постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» от 5 августа 1992 г. №552 и принятые в соответствии с указанным Положением различные отраслевые инструкции и методические рекомендации.

Однако положение №552 отменила вступившая в действие глава 25 Налогового кодекса РФ (НК РФ) «Налог на прибыль организаций», и теперь для определения себестоимости продукции (работ, услуг) хозяйствующие субъекты используют Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н, а в целях исчисления налогооблагаемой прибыли используется глава 25 НК РФ.

На сегодняшний день новые отраслевые рекомендации по вопросам организации учета затрат приняты лишь немногими министерствами и ведомствами (в частности, разработаны и приняты рекомендации по учету доходов и расходов на автомобильном транспорте).

В сложившейся ситуации Министерство финансов РФ вызвало обеспокоенность тем, что многие хозяйствующие субъекты, руководствуясь документами общего характера, не уделяют должного внимания вопросам исчисления себестоимости. В связи с этим своим письмом «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)» от 29 апреля 2002 г. №16-00-13/03 финансовое ведомство страны разрешило в целях бухгалтерского учета использовать старые методические рекомендации. Т.е. проблема разработки отраслевых методик уже давно является остро стоящей задачей.

Решение вышеуказанных задач позволит объединить профессиональное сообщество в решении методологических задач управленческого учета, а также способствует его внедрению на российских предприятиях, в том числе на предприятиях сферы услуг.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Аверчев И.В. Положения по управленческому учету ИМА. Краткий обзор / И.В. Аверчев // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2005. – №6.
3. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета / В.Э. Керимов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №32.
4. Костюкова Е.И. Организационно-методические основы функционирования системы управленческого учета / Е.И. Костюкова, Т.А. Башкатова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №36.
5. Чая В.Т. Концептуальные основы развития управленческого учета / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2009 – №3.
6. Шилова Н. Автоматизация управленческого учета / Н. Шилова // Финансовая газета. Региональный выпуск. - 2011. – №12.

Ключевые слова

Управленческий учет; сфера услуг; себестоимость; планирование; бюджетирование; отчетность.

Золотухина Анна Дмитриевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы рецензируемой работы не вызывает сомнения, а исследования свидетельствуют о том, что цель и задачи работы выполнены.

В работе рассмотрены специфические особенности организации управленческого учета на предприятиях сферы услуг, а также в разрезе микро- и макроуровней рассмотрены концептуальные основы развития управленческого учета в данной отрасли.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, академик РАЕН