

10.11. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ЗНАЧЕНИЕ

Лялькова Е.Е., аспирант ГОУ ВПО ВЗФЭИ, заместитель главного бухгалтера ЗАО «Скорпио СП»

В статье предложена к внедрению учетная политика для целей управленческого учета, обоснована целесообразность ее внедрения, даны рекомендации по ее использованию. Даны предложения по структурированию процесса создания учетной политики в системе управленческого учета. Дана классификация элементов управленческого учета и иных факторов, необходимых к учету в рамках управленческой учетной политики. Рассмотрена взаимосвязь между отдельными элементами учетной системы организации. Особый акцент сделан на значимости учетной политики в системе управленческого учета при совершенствовании обеспечения менеджмента организаций управленческой информацией. Выделена специфическая информация, свойственная исключительно управленческому учету, которая может быть систематизирована и обработана благодаря управленческой учетной политике. Предложен ряд уточнений к экономическому понятийному аппарату в области управленческого учета.

1. ЭВОЛЮЦИЯ ТРЕБОВАНИЙ К ИНФОРМАЦИИ О ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

Управление играет существенную роль в деятельности организации. Основой разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии управляемого объекта и его окружения, выполнении управляющих команд и обобщающих результатах, в общей совокупности экономической информации определяющее значение при этом имеют данные бухгалтерского учета. В современных условиях практика учета в России свидетельствует о том, что сегодня большинство отечественных организаций осуществляет традиционный бухгалтерский учет, в некоторых случаях с применением принципов МСФО, и относительно новый, налоговый. Управленческий учет в организациях не ведется вообще или развит очень слабо. По оценкам специалистов, в экономически развитых странах фирмы и компании 90% рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета, в то время как на традиционный учет уходит только оставшаяся часть. В отечественных же организациях это соотношение, к сожалению, выглядит с точностью наоборот [47, с. 22].

Вместе с тем, особое место учетной функции управления уже в 19 веке отметил известный английский экономист Анри Файоль. Он назвал учетную функцию управления «... органом зрения предприятия», подчеркивая при этом, что «... хорошее счетоводство – простое и ясное, дающее точное представление о работе предприятия и ее условиях, – является могущественным средством управления» [76, с. 11].

Управление предприятием основано не только на таких функциях, как, например, планирование, организация, регулирование и стимулирование производства, но и на учетной функции, которую и выполняет система бухгалтерского учета. С этой позиции бухгалтерский учет выступает в качестве одного из важнейших элементов современной системы управления организаций любого профиля.

В условиях плановой экономики при наличии исключительно государственной собственности бухгалтерский учет сосредотачивался на предоставлении отчетности государству в лице министерств и ведомств как ее основных потребителей. В учебной и научной литературе советского времени бухгалтерский учет, наряду с оперативным и статистическим, входил в состав хозяйственного учета. Его важнейшей задачей являлся учет и контроль за сохранностью социалистической собственности. В условиях централизованно планируемой экономики, основанной на преобладании государственной формы собственности, государство в лице соответствующих органов хозяйственного управления совмещало функции как собственника имущества предприятий, так и органа управления их хозяйственной деятельностью, что выливалось в систему строгого контроля, начиная с методических принципов и заканчивая кадровым и материальным обслуживанием. Именно государство, являясь собственником предприятий, в лице отраслевых министерств и ведомств, планирующих, статистических и финансовых органов использовало учетную информацию для принятия мер по отработке системы управления, что, по сути, резко ограничивало роль бухгалтерского учета в формировании внутренней экономической политики организаций.

Государство устанавливало правила ведения бухгалтерского учета в отдельных отраслях народного хозяйства. Существовало более 140 инструкций по планированию, учету и калькулированию для отдельных отраслей. Эти указания предприятия должны были строго выполнять. В процессе формирования бухгалтерский учет в СССР приобрел отраслевую специфику, поскольку выделялись определенные особенности расчетов по каждой отрасли. Отличались и методы ведения учета на предприятиях различного профиля. Такая система преследовала цель наиболее детально отражать затраты и результаты деятельности государственных предприятий, а, следовательно, и контролировать не только конечные результаты, но и текущий процесс их деятельности. Руководители предприятий в условиях плановой экономики чаще всего вынуждены были ориентироваться не на данные бухгалтерской отчетности, а на систему доведенных до них плановых показателей. Управленческий персонал как планово прибыльных, так и планово убыточных предприятий, принимал решения по текущему ведению хозяйства (планированию ассортимента продукции, составу затрат, особенности поставок через материально-техническое снабжение и т.д.), руководствуясь централизованно «спускаемыми» показателями, одновременно используя данные внесистемного оперативного производственно-технического учета.

Подобный порядок учета не распространялся на предприятия, работавшие в условиях коллективной собственности, – колхозы, где использовалась система трудодней¹, и кооперативы.

¹ Бухгалтерия колхозов сводилась к следующему:

- по каждому колхознику учитывалось количество отработанных дней;
- за год определялась общая сумма отработанных дней (трудодней);
- определялась цена одного трудодня путем деления полученных результатов деятельности за год (урожай, приплод и т.д.) на количество трудодней;
- в соответствии с количеством трудодней каждый колхозник получал свою долю в натуральном выражении.

Интересны в этой связи высказывания зарубежных авторов, например, Бейли (Baily, 1988): «Социалистическое предприятие не является автономной организацией, и, по сути, его производственный план – это часть национального экономического плана» [36, с. 345].

Вместе с тем, существовавшая в СССР система учета была вполне эффективной, соответствовала условиям общественной собственности на средства производства и способствовала развитию социалистической экономики. Уже в этот период в систему бухгалтерского учета входили отдельные элементы детального аналитического учета, которые использовались в качестве информации, необходимой для внутрипроизводственного управления. Они дополнялись внесистемным оперативным производственно-техническим учетом.

Ценная управленческая информация аккумулировалась в системе хозяйственных отношений, которые формировались на уровне отдельных бригад, цехов, административных, технических и других служб предприятий. Сформированная в условиях общественной собственности советская бухгалтерская школа добилась больших успехов и создала практически совершенную систему учета и отчетности, в достаточной мере обслуживавшую плановую экономику. Как показала практика, сложившийся механизм ведения бухгалтерского учета Советского Союза на определенных этапах его развития отвечал требованиям достаточно эффективного управления народным хозяйством. Принципы этого учета успешно применялись всеми странами соцлагеря.

Переход к рыночной системе общественных отношений в России повлек за собой необходимость изменений и в бухгалтерском учете. Переосмысления потребовал вопрос о его месте в системе управления хозяйствующими субъектами. Экономике учет обслуживал, но в управлении отдельным хозяйствующим субъектом достойного места так и не получил. Реформирование учета становится важнейшей задачей, решение которой необходимо для формирования адекватной системы управления организациями, соответствующей возникшим формам собственности, основанной на рыночной системе хозяйствования.

Переход к рыночным отношениям в России предопределил потребность в трансформации отечественной системы бухгалтерского учета и приведения ее в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Современная рыночная экономика построена на совершенно иной основе, чем существовавшая ранее система общественных отношений. В результате перестройки в России главной отличительной чертой экономики стала финансовая самостоятельность организаций, проявляющаяся в их полном самофинансировании, в использовании внутренней политики ценообразования, в выработке собственной финансовой стратегии и др. Сегодня бухгалтерский учет часто называют «азбукой и языком бизнеса». В бизнесе широко используются данные бухгалтерской отчетности: баланса, отчета о прибылях и убытках, пояснительной записки к годовому отчету и т.д. Многие управленческие решения в отношении хозяйствующего субъекта принимаются по результатам анализа данных его отчетности: решение о предоставлении кредита, о приобретении эмитированных им ценных бумаг и др. В этих условиях определяющими качественными характеристиками бухгалтерского учета становятся его опе-

ративность и углубленный аналитический подход к обработке и последующему анализу бухгалтерской информации. Прежде всего, это относится к учету затрат на производство, оценке выполнения производственных программ, учету фактического объема производства, анализу достигнутых результатов. Не только экономический анализ, но и учет приобретают направленность в будущее.

Переход к рыночным отношениям, сопровождаемый возникновением частной собственности, создающий условия для юридической и финансовой самостоятельности организаций, обусловил возникновение нескольких сторон, заинтересованных в разнообразной информации о деятельности хозяйствующего субъекта.

При этом особое значение приобретает использование данных бухгалтерской отчетности не только лицами вне организации, но и для целей внутреннего управления. Ряд авторов придерживается следующей классификации пользователей бухгалтерской информации. Так, Ковалев В.В. считает, что ее пользователи подразделяются на три категории:

- внешние по отношению к предприятию;
- сами предприятия (их управленческий персонал);
- собственно бухгалтеры как представители профессии [49, с. 117].

Такое деление имеет право на существование, поскольку заостряет внимание на ключевой роли бухгалтеров в механизме потребления соответствующей информации. В то же время подобный подход, по нашему мнению, нарушает логику построения системы пользователей бухгалтерской информации, поскольку являются несопоставимыми понятия «внешние» пользователи, организации и их структурное подразделение – бухгалтерия. Логичнее провести деление на внешних и внутренних потребителей информации с последующим рассмотрением их составляющих. С этой позиции в структуре как внешних, так и внутренних пользователей бухгалтерской информации можно также выделить в отдельные группы пользователей экономистов, менеджеров, аналитиков, работников отдела внутреннего контроля и т.д.

Поэтому, с точки зрения потребителей современной бухгалтерской информации, более распространено их деление на внешние и внутренние. Данной классификации придерживаются такие современные исследователи-экономисты, как Бабаев Ю.А., Вахрушина М.А., Друри К., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Керимов В.Э., Кондраков Н.П., Николаева С.А., Палий В.Ф., Сотникова Л.В., Шеремет А.Д., и др. Мы разделяем мнение перечисленных авторов, и поэтому в настоящем исследовании за основу берется этот вариант классификации, который позволяет наглядно выделить различия между направлениями бухгалтерского учета, отражающими запросы внешних и внутренних пользователей бухгалтерской информации.

В основе подобного подразделения – информация, используемая различными пользователями. Информационные потребности пользователей бухгалтерских данных представлены в табл. 1.1.

Как видно из таблицы, запросы большинства внешних пользователей информации не отличаются разнообразием, и основным «заказчиком» специфической, подробной управленческой информации являются внутренние пользователи и собственники организации, т.е. менеджмент. Традиционный бухгалтерский учет не может предоставить информацию для разработки страте-

гии и тактики внутреннего управления. Именно поэтому на этапе переходного периода система учета столкнулась с ситуацией, когда информационные потребности внутренних пользователей оказались выше, детальнее и разнообразнее, чем существовавшая информационная база. Возникла необходимость реформирования традиционного бухгалтерского учета.

Таблица 1.1

ИНФОРМАЦИОННЫЕ ПОТРЕБНОСТИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКИХ ДАННЫХ²

Вид информации	Внешние пользователи		Внутренние пользователи
	с прямым финансовым интересом	с косвенным финансовым интересом	
• об имуществе	+	+	+
• о доходах	+	+	+
• о финансовых результатах	+	+	+
• о декларируемой прибыли	-	+	-
• о способности организации выплачивать дивиденды	+	-	+
• о рискованности и доходности (эффективности) инвестиций	+	-	-
• о начисляемых налогах	-	+	+
• об эффективности использования ресурсов	-	-	+
• о способности организации погасить предоставленные займы	+	-	+
• об объемах капиталовложений	-	-	+
• о достаточности денежных средств	+	-	+
• о способности в срок оплатить поставки	+	-	+
• об изменении доли собственного капитала	-	+	+
• о способности выплатить проценты по кредиту	+	-	+
• о стабильности и прибыльности (как работодателей)	+	-	-
• о сумме и норме прибыли	-	-	+
• о ликвидности баланса	+	-	-
• о себестоимости и рентабельности отдельных изделий	-	-	+
• о результативности работы центров ответственности	-	-	+

При анализе интересов различных пользователей бухгалтерской информации предполагается, что в ней нуждаются собственники организаций, инвесторы, работники, заимодавцы, налоговые органы, органы статистики, менеджеры и многие другие, которым необходима информация либо о способности организации выплачивать дивиденды, о рискованности и доходности инвестиций в эту организацию, либо о возможности организации перечислить соответствующие проценты, погасить предоставленные займы и т.п., т.е. в основе интересов пользователей бухгалтерских данных лежит конкретный вид информации.

В целях дальнейшего исследования необходимо четко определиться с пониманием термина «информация» применительно к управленческому учету, качеств и содержательной стороны понятия информаци-

онного обеспечения управления деятельностью организаций.

В современной экономической литературе однозначное толкование понятия «управленческая информация» отсутствует. «Информация» рассматривается, как правило, обобщенно, применительно к учету в целом и различными авторами трактуется по-разному. Бабаев Ю.А. видит в информации «своевременное качественное получение сведений о финансово-хозяйственной деятельности организации для принятия взвешенных управленческих решений» [22, с. 15]. Вахрушина М.А. считает, что «информация – это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, т.е. все то, что расширяет представление об объекте исследования» [24, с. 26]. Определение, близкое к указанному, приводит Шеремет А.Д. [80, с. 17]. Как «совокупность сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде» информация представлена Ивашкевичем В.Б. [41, с. 22]. К. Эрроу рассматривает информацию как товар, т.е. отдельную экономическую категорию [11, с. 28].

Как видно, все определения взаимосвязаны и дополняют друг друга. Не отрицая верности каждого, мы предлагаем определить исследуемый термин следующим образом. Управленческая информация представляет собой совокупность сведений, данных, результатов наблюдений об изучаемом хозяйствующем субъекте, действиях и влияющей на исследуемый субъект внешней среде для принятия своевременных и адекватных управленческих решений, а также те данные, которые устраняют неопределенность, вносят ясность в исследуемые явления. Информация является фундаментом, основой всей цепочки процесса подготовки, выбора, принятия и реализации различных управленческих решений.

Предоставление информации внешним структурам является прерогативой финансового учета. Он охватывает информацию, которая сообщается контрагентам, т.е. сторонним пользователям, и также используется для внутреннего управления. Ввиду разделения таких пользователей возникла необходимость выделения отдельного среза в учете — налогового учета. Формирование информации финансового и налогового учетов регулируется законодательно и представляется в виде отчетности в денежном выражении, что обеспечивает ее сравнимость.

Предоставление информации менеджерам организации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения, направленные на повышение эффективности и производительности текущих операций, а, в конечном итоге, — на собственный капитал организации, — это сфера управленческого учета. Таким образом, управленческий учет предназначен для решения внутренних задач управления организацией и формируется ею самостоятельно. Информация, генерируемая в системе управленческого учета, регламентируется только потребностями менеджеров и может быть представлена как в денежном, так и в натуральном выражении.

Особого внимания, с нашей точки зрения, заслуживает вопрос о требованиях, предъявляемых к информации управленческого учета. Он поднимается в работах Бабаева Ю.А., Вахрушиной М.А., Герчиковой И.Н., Ежовой А.И., Ивашкевича В.Б., Кондракова Н.П., Керимова В.Э., Шеремета А.Д. и др.

² При формировании таблицы использовались результаты исследований таких российских авторов, как Вахрушина М.А. [58, с. 10], Карпова Т.П. [93, с. 8], Кондраков Н.П. [103, с. 11, 12, 19].

Как свидетельствует выполненный нами анализ, вышеуказанные авторы рассматривают требования к управленческой информации с различных позиций, и поэтому их определения, отличаясь по форме, не противоречат по содержанию и дополняют друг друга. Так, выделяя управленческую информацию, в частности, Кондраков Н.П. предъявляет к ней требования уместности, надежности, сравнимости, своевременности и сопоставимости [51, с. 14]. В свою очередь, Керимов В.Э. утверждает, что «к информации такого рода предъявляются иные требования, чем к информации, предназначенной для внешних пользователей. Регулярность, своевременность, емкость, простота формы и восприятия – вот ее отличительные черты» [47, с. 21]. Ежова А.И. высказывает мнение о том, что «информация, действующая в системе управленческого учета, должна дополнять информацию финансового учета», а «плановые показатели задаются в натуральном и стоимостном выражении» [39]. Карпова Т.П. отмечает, что данные, «привлеченные в состав информационной модели, расширяют границы сбора, обработки и использования информации для принятия соответствующих управленческих решений» [45]. Наиболее полно и подробно требования к информации бухгалтерского управленческого учета определяет Вахрушина М.А., а именно:

- адресность;
- оперативность;
- аналитичность;
- гибкость и инициативность;
- полезность;
- достаточность и экономичность;
- конфиденциальность [24, с. 28].

Исходя из существующих в современной экономической литературе подходов к требованиям, предъявляемым к информации управленческого, финансового и налогового учетов, можно систематизировать обобщенную информацию в виде таблицы (табл. 1.2).

Как видно из табл. 1.2, представленные учетные системы призваны генерировать отличающуюся по своему составу и качеству информацию. Точнее сказать, в системе управленческого учета требования к информации, с одной стороны, более либеральны: допускается большая свобода при ее формировании – возможность использования не количественной, незадокументированной, неучетной информации, примерных прогнозных оценок. Вместе с тем, в системе управленческого учета требования выше с точки зрения качества и детализации, глубины предоставляемой информации.

Таблица 1.2

**СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ТРЕБОВАНИЙ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫХ К ИНФОРМАЦИИ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО, ФИНАНСОВОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТОВ**

Область сравнения	Информация управленческого учета	Информация финансового учета	Информация налогового учета
1. Пользователи	Внутренние	Внешние: • Заинтересованные лица, не работающие в организации (акционеры, инвесторы, кредиторы, покупатели и др.)	Внешние: • Лица, не работающие в организации, но имеющие косвенный финансовый интерес (налоговые и государственные органы, страховые компании, биржи, дилеры); • Лица, не имеющие финансового интереса, кроме делового сотрудничества (аудиторские фирмы, органы статистики, арбитраж)
2. Нормативное регулирование учета	Отсутствует	Многоуровневая система нормативного регулирования	НК
3. Требования, предъявляемые к информации	1. Адресность. 2. Оперативность. 3. Краткость, достаточность, эффективность. 4. Аналитичность. 5. Гибкость и инициативность. 6. Полезность, сопоставимость. 7. Достаточная экономичность	1. Уместность. 2. Надежность. 3. Сравнимость. 4. Своевременность. 5. Достаточная экономичность	1. Уместность. 2. Надежность. 3. Сравнимость. 4. Своевременность. 5. Достаточная экономичность
4. Вид представляемой информации	• Неколичественная (результаты социологических опросов, слухи и т.п.); • количественная; □ учетная; □ неучетная, т.е. документально не подтвержденная; • полная; • неполная	Учетная количественная	Учетная количественная
5. Привязка ко времени	Прошедшее и будущее время	Прошедшее время	Прошедшее время
6. Периодичность подачи информации	Немедленная, ежедневная, еженедельная, ежемесячная и т.п.	Квартальная, годовая	Ежемесячная, квартальная, годовая
7. Степень точности информации	Множество приблизительных оценок	Незначительные отклонения в отчетности	Незначительные отклонения в отчетности
8. Конфиденциальность информации	Носит конфиденциальный характер и требует защиты	Публичная	Налоговая тайна

Здесь нельзя ограничиться только количественными, финансовыми данными, необходимо выполнение особых требований к качеству используемой информации. Методы управленческого учета позволяют получить информацию, охватывающую деятельность предприятия более широко и детально, чем информация, содержащаяся в финансовой отчетности. Поэтому для внутреннего управления необходима информационная система, отличная от той, которая используется в учете, регулируемом законодательно.

Вышеизложенное позволяет заключить: в современных условиях информация, предоставляемая руководителям и менеджерам, должна быть оперативной, высокого качества и удовлетворять потребностям как внешних, так и внутренних пользователей информации. Это означает, что генерируемая бухгалтерским учетом информация должна быть экономичной (эффект от ее использования должен быть выше затрат на подготовку) и, вместе с тем, удовлетворять информационным запросам ее пользователей на разных уровнях управленческой иерархии. Предоставляемая информация должна быть необходимой, существенной и целесообразной, исключая лишние показатели. Кроме того, необходимо, чтобы информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени.

Учетная информация должна служить необходимой основой для осуществления процессов прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля, т.е. выступать важным средством принятия эффективных управленческих решений. Такая информация должна, прежде всего, быть систематизированной, то есть выстроенной системой информационного обеспечения управления деятельностью хозяйствующего субъекта.

В целом, существенных разночтений в определении понятия «информационное обеспечение» в управленческом учете не прослеживается. В формулировке Н.Л. Карданской информационное обеспечение в управленческом учете предстает как механизм «сбора, хранения, обработки и передачи данных с целью управления производственными процессами соответствующими структурными подразделениями» [43, с. 110]. Герчикова И.Н. рассматривает внутрифирменную управленческую систему с точки зрения менеджмента как «совокупность информационных процессов для удовлетворения потребности в информации разных уровней принятия решений» [30, с. 160]. Фатхутдинов Р.А. утверждает, что «информационное обеспечение – одна из важнейших обеспечивающих функций, качество которой является определяющим фактором обоснованности принимаемого решения и эффективности функционирования системы менеджмента» [77, с. 136]. Катцына С.А. считает, что «управленческая информационная система – это совокупность взаимосвязанных элементов управленческого учета и их отношений, предназначенная для наблюдения, измерения, регистрации, группировки, итогового обобщения и интерпретации финансовой и нефинансовой информации в целях управления» [46]. Вахрушина М.А., определяет систему информационного обеспечения как сбор, обработку и передачу финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерение и оценка полученных результатов [24].

Из всех вышеприведенных определений видно, что информационная система в управленческом учете представляет собой чрезвычайно емкое понятие, охватывающее все этапы процесса принятия управленческих решений и сопровождающие их действия. В качестве обобщающей и наиболее полной характеристики, по нашему мнению, можно предложить следующую: система информационного обеспечения управления деятельностью хозяйствующего субъекта – это совокупность процессов сбора, хранения, обработки, передачи всех видов информации (как финансовой, так и нефинансовой) во взаимосвязанных системах учетного комплекса предприятия (рис. 1.1).

На рис. 1.1 наглядно представлены составляющие исследуемой системы. Все ее элементы, а именно: финансовый, налоговый, управленческий учет и МСФО, – находятся в тесном взаимодействии. Распределение информационных потоков обозначено стрелками. Пунктирные стрелки отражают направление движения информации, используемой для данного вида учета. Так, МСФО используют информацию финансового учета для трансформации финансовой отчетности. Управленческий же учет взаимосвязан со всеми видами учета и может интегрировать в себе информационные потоки всех других видов учета. Например, на основе международной практики, управленческий учет в процессе анализа отчетных данных, использует профессиональное суждение специалиста-аналитика, которое представляет собой добросовестно высказанное мнение о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений.



Рис. 1.1. Система информационного обеспечения управления деятельностью хозяйствующего субъекта

Штриховые стрелки показывают учет последствий принятых управленческих решений. В частности, решения, принятые в системе управленческого учета, могут оказывать влияние на конечный финансовый результат и величину уплачиваемых налогов. Дейст-

вующие виды учета в совокупности с информационными потоками, по нашему мнению, являются основой системы информационного обеспечения организации. Сплошная стрелка отражает поток данных, предназначенных для менеджмента организации при принятии управленческих решений. В этом случае система управленческого учета предоставляет полную информацию, интегрированную и из всех учетных подсистем, находящихся в информационном поле организации.

Таким образом, между отдельными элементами системы информационного обеспечения управления деятельностью организации возможно существование тесной взаимосвязи, т.е. отдельные правила, принципы учета и стандарты, изложенные в финансовом учете, МСФО, могут с успехом применяться в управленческом учете. В процессе управления организацией используется огромный массив информации, сформированный в финансовом, налоговом учете, по международным стандартам отчетности, а также методические, методологические наработки и опыт зарубежных коллег в области управленческого учета и менеджмента.

В связи с этим в условиях создания рыночного механизма в нашей стране совершенствование информационной системы и управленческого учета неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета. На макроуровне она существует в условиях глобализации экономики стран мира и активно формирующихся международных хозяйственных связей. Эти процессы сопровождаются все расширяющимися связями российских организаций с зарубежными фондовыми биржами, банками, крупными торговыми партнерами инвесторами и посредниками, что в учете и отчетности предполагает формирование международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В России в настоящее время реформирование бухгалтерского учета основной целью ставит приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности. Немаловажную роль в ускорении процесса введения МСФО в России играет ее подготовка к вступлению во Всемирную торговую организацию. Основным юридическим документом достижения этой цели служит Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283 [6].

Основы построения системы бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования определены в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России от 2004 г. [4, 5]. Она ориентирована на рыночную экономику и использование опыта других стран, международных принципов учета и отчетности, последние достижения науки и техники. Таким образом, система информационного обеспечения является, в том числе, и результатом реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Опыт промышленно-развитых стран показывает, что необходимой информацией о финансово-хозяйственной деятельности всех экономических субъектов, включая налоговые ведомства, пользователей обеспечивает одна система учета – бухгалтерская. Такая система присутствует в странах Европы (Германия, Франция, Швеция и др.), которые осуществляют расчет налогооблагаемой прибыли, исходя из данных бухгалтерской отчетности. В налоговом законодательстве США и Канады

заложено два вида учета и учетных данных (налоговый и бухгалтерский учет), хотя на практике налогооблагаемая прибыль исчисляется исходя из данных того же бухгалтерского учета. Причем, в США вместе с декларацией о налоге контролирующие органы требуют от налогоплательщика объяснений разницы между прибылью для целей бухгалтерского учета и заявленной величиной прибыли в целях налогообложения. Специфика ведения учета в России и странах Европы проиллюстрирована на рис. 1.2.

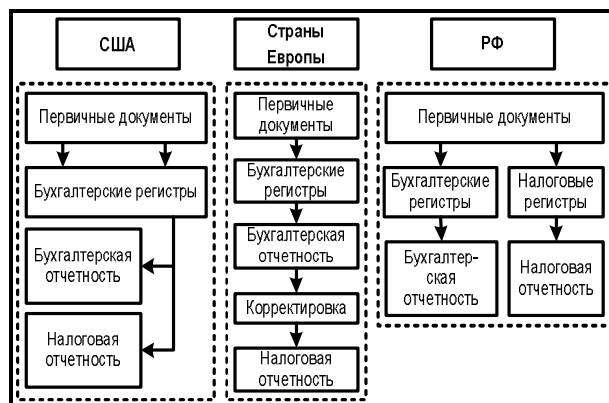


Рис. 1.2. Применение различных моделей бухгалтерского учета

На сегодняшний день для развития экономики России внедрение МСФО особенно актуально. До 1995 года отечественный бухгалтерский учет и налогообложение формировались согласно «континентальному подходу», современной же особенностью российской схемы ведения учета является то, что она приблизилась к англо-американской модели, хотя в ней преобладает налоговая направленность. В настоящее время бухгалтерский и налоговый учет представляют собой самостоятельно существующие системы, преследующие разные цели, имеющие собственную законодательную базу, отношения внутри которой регулируются различными законодательными органами.

Наряду с этим, в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу от 01 июля 2004 года проблема разделения учета выражена через значительное увеличение административного бремени хозяйствующих субъектов по представлению избыточной отчетности органам государственной власти [5]. Поэтому в тексте Концепции нет упоминания о существовании налогового учета, как в структуре бухгалтерского учета, так и в виде отдельного его элемента. Сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета теоретически сегодня является одним из этапов развития бухгалтерского учета. Таким образом, проводимая реформа предполагает изменение места налогового учета, делая его частью единой системы бухгалтерского учета. Этот процесс будет способствовать ускорению сближения национальной системы бухгалтерского учета с МСФО. При этом, на наш взгляд, его фискальная функция не будет нарушена, и задачи налогового учета по-прежнему будут решаться.

Следует отметить, современная налоговая направленность отечественного учета породила в среде российских специалистов в области бухгалтерского учета и отчетности мнение о том, что отчетность, подготовлен-

ная либо по международным стандартам (МСФО – IAS/IFRS), либо по американским общепринятым принципам бухгалтерского учета (US GAAP), является управленческой и ассоциируется с внутренним учетом организации.

Таблица 1.3

ЭТАПЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СОСТАВЛЯЮЩИХ СИСТЕМЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИИ

Этапы реформирования	Нормативный документ	Развитие элемента системы информационного обеспечения
Налоговый учет		
1994-1995 гг.	Положение о составе затрат	Начальный этап выделения налогового учета
1998 г.	Часть 1 НК РФ	Развитие налогового учета
2002 г.	Часть 2 НК РФ, гл. 25	Завершение процесса отделения налогового учета от бухгалтерского
МСФО		
1997 г.	Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [4]	Начальный этап внедрения МСФО
1998 г.	Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [6]	Продолжение процесса внедрения МСФО
2004 г.	Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [5]	Современный этап внедрения МСФО
Управленческий учет		
1998 г.	Проект Тасис «Реформа бухгалтерского учета II»	Начальный этап формирования управленческого учета
1998 г. по настоящее время	Деятельность фонда по развитию международных стандартов бухгалтерского учета в России – FIAR (Foundation International for Accounting in Russia), а также IMA (Institute of Management Accountants) и CIMA (Chartered Institute of Management Accountants)	Развитие и продолжение процесса внедрения управленческого учета
2002 г.	Создание экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России	
2003-2005 гг.	Утверждение первого и второго блока методических рекомендаций по ведению управленческого учета [9]	
2006 г. по настоящее время	Разработка третьего блока методических рекомендаций по ведению управленческого учета	Современный этап

Это заблуждение связано с тем, что вся система бухгалтерского учета в РФ была ориентирована на интересы государства, в то время как в международной финансовой отчетности госорганы не нуждались, являясь внутренним делом самой организации, а специалисты по управленческому учету были до сих пор не востребованы [10, с. 16].

Таким образом, на современном этапе развития российского учета система информационного обеспече-

ния управления деятельностью предприятий становится объемной и достаточно громоздкой, включающей в себя финансовый, налоговый, управленческий учет и МСФО. Общую схему эволюционных преобразований отдельных составляющих этой системы можно представить в следующем виде (табл. 1.3)³.

Таким образом, период процесса реформирования российского учета, проходящий в последние десятилетия, привел к повышению требований к качеству управленческой информации.

2. МЕСТО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Современные условия хозяйствования и реформирование системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО повысили интерес современных исследователей к определению понятия и предназначения управленческого учета. Вопрос о необходимости выделения управленческого учета из общей системы учета до сих пор остается дискуссионным. Мнения авторов по этим вопросам колеблются от узкого понимания управленческого учета (как подсистемы бухгалтерского учета, не предназначенного для отдельного глубокого научного исследования) до его трактовки как общей системы управления предприятием, охватывающей все функции управления и формирующей информацию, удовлетворяющую всем сферам управления. Последнее означает исследование широкого круга вопросов, выходящих за рамки бухгалтерского учета.

Основываясь на результатах современных исследований относительно управленческого учета, на наш взгляд, можно выделить три основных подхода:

- полное отрицание понятия «управленческий учет»;
- определение управленческого учета как части бухгалтерского, который, кроме того, включает в себя финансовую и налоговую составляющие;
- определение управленческого учета как вполне сложившегося самостоятельного научного и практического направления.

К группе ученых, отрицающих понятие управленческого учета, относятся Медведев М.Ю., Юдина Л.Н. Они едины во мнении о том, что управленческий учет надуман и является следствием ведения двойной бухгалтерии. В частности, Медведев М.Ю. считает, что «управленческий учет – это тот же производственный учет, но применительно к современной терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета» [54]. Юдина Л.Н. полагает, что «при разрушении единой системы бухгалтерского учета под таким благовидным предлогом, как обособление управленческого учета, существует опасность закрепления современной практики бухгалтерского учета, оправдания присущих ей пороков» [84, с. 84].

На наш взгляд, такой подход нельзя считать достаточно обоснованным.

- Во-первых, управленческий и производственный виды учета относятся к различным типам хозяйствования (ры-

³ Таблица подготовлена на основе материалов Бакаева А.С., Бодрягиной О.В., Зарипова В.М., Гладышевой Ю.П., Гончаренко Л.И., Кожина В.Я., Кочетовой Н.Д., Медведева М.Ю., Пансков Г.В., Фельдмана И., Цехомского Н.К., Шаталова С.Д. [45], [79], [120], [106], [71], [117], [7], [50], [173], [120], [100], [120].

ночному и плановому). По форме они совпадают, поскольку объектом их исчисления является себестоимость продукции, однако, по содержанию – это различные категории. Производственный учет носит узкоспециализированный характер, его анализ направлен на определение возможности сокращения затрат на основе экономии материальных и трудовых ресурсов, в то время как управленческий учет позволяет выявить внутренние резервы и механизмы управления ими, способствующие росту эффективности деятельности, когда оптимально сочетаются затраты и результаты.

- Во-вторых, условия общественной собственности, как было сказано выше, ограничивали свободу принятия управленческих решений, и с этих позиций производственный учет носил более формальный характер, чем современный управленческий учет. Основная цель производственного учета состояла в том, чтобы отчитаться по соответствию себестоимости «спущенным сверху» плановым показателям. Речь шла не столько об оптимизации системы затрат, сколько о соблюдении предполагаемых пределов затрат. В силу этого производственный учет имел иные целевые посылы, нежели управленческий учет.
- В-третьих, производственный учет всегда носил ретроспективный характер, в то время как управленческий учет в большей мере направлен в будущее.

Вышеприведенное утверждение о том, что «управленческий учет – это порождение условий существования недостатков, «пороков»», опровергается практикой промышленно-развитых стран, где управленческий учет – это давно и широко используемое явление.

Самую многочисленную группу составляют авторы, рассматривающие управленческий учет в составе системы бухгалтерского учета. Содержание авторских концепций различно. Мнения группы ученых, таких как Бабаев Ю.А., Байкалова С.П., Грибановский В.М., Кондраков Н.П., Пизенгольц М.З. [15], [22, с.15], [34, с. 8], относительно составления современного бухгалтерского учета сводятся к тому, что в современных условиях он представляет собой систему, включающую три подсистемы: финансовый, налоговый и управленческий виды учета. Учетная информация, формируемая в единой системе учета, служит основой для принятия управленческих и финансовых решений как внутри организации, так и за ее пределами.

Такие ученые, как Карпова Т.П., коллектив авторов Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В., также Керимов В.Э., Николаева О.Е., Шишкова Т.В., Шеремет А.Д. [44, с. 23] [11, с. 14], [47, с.15], [53, с. 90], [80, с. 15], делают вывод о том, что управленческий учет является составной частью интегрированной бухгалтерской информационной системы, основанной на данных первичного учета. Он охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием. В частности, Шеремет А.Д. видит в управленческом учете «подсистему бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации» [80, с. 15].

Такая позиция в наибольшей степени соответствует международной практике, где финансовый и управленческий учет принято выделять в рамках единой системы бухгалтерского учета. По определению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персо-

налом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов» [53, с. 90]. Данного мнения придерживаются такие зарубежные авторы, как Друри К., Хонгрен Ч.Т. и Фостер Дж. [78, с. 8], [37, с. 90]. В частности, Хонгрен Ч.Т. и Фостер Дж. определяют управленческий учет как систему, в которой происходит «идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами» [78, с. 8]. Друри К. характеризует его как способ предоставления «лицам в самой организации информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций» [37, с. 90].

Вместе с тем, необходимо принимать во внимание, что сфера управления включает в себя намного больший объем информации, чем может предоставить традиционный бухгалтерский учет. Управленческий учет должен предоставлять не только более детализированную, но и качественно иную информацию о деятельности хозяйствующего субъекта.

Учитывая вышесказанное, наиболее близки к истине, на наш взгляд, Палий В.Ф., Попова Л.В., Суворов А.В. [60, с. 47], [63, с. 4], [74] и другие специалисты, определяющие управленческий учет как самостоятельное направление учета. Основным аргументом обособления управленческого учета является то, что «... в условиях современного постиндустриального рыночного хозяйства единый бухгалтерский учет является анахронизмом, так как различные его отделы поставляют информацию для разных областей управления» [60, с. 47].

По нашему мнению, управленческий учет выступает обособленным направлением учета деятельности организации, поскольку обеспечивает ее управленческий аппарат качественно иной информацией, которая необходима для процессов планирования, управления, контроля и оценки организации как в целом, так и ее структурных подразделений в отдельности. В отличие от финансового учета, данные которого носят официальный характер, информация управленческого учета является коммерческой тайной организации. Так, обозначенный вопрос регулировался в Постановлении Правительства РСФСР от 05 декабря 1991 г. №35 «О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну», а в 1994 году был принят Гражданский кодекс, где было определено значение словосочетания «коммерческая тайна» [1]. Закон РФ «О бухгалтерском учете» 1996 года явился официальным документом, закрепившим понятие «конфиденциальность бухгалтерской информации»: «содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной» [3, ст. 10, п. 4]. И, наконец, в 2004 году был принят Федеральный закон «О коммерческой тайне» [2]. Во всех этих документах, прямо или косвенно, речь идет об информации управленческого учета и, в частности, регистров аналитического учета затрат.

Рассмотренным позициям в современной литературе и научных работах по управленческому учету уделяется достаточно внимания. По нашему мнению, наиболее достоверным и отвечающим действительности явилось бы формирование концепции управленческого учета как информационной базы системы внутреннего оперативного управления, интегрирующей информа-

ционные потоки бухгалтерского финансового и налогового учетов, а также МСФО. Предлагаемый подход трактует управленческий учет как понятие более емкое, чем бухгалтерский учет. Элементы такого подхода встречаются в отдельных исследованиях Герчиковой И.Н. и Аверчева И.В. Придерживаясь позиции расширительной трактовки управленческого учета, Герчикова И.Н. в сферу его деятельности не включает налоговый аспект [30, с. 8], а Аверчев И.В., характеризуя управленческий учет и отчетность как базис финансового (бухгалтерского) учета и отчетности [10, с. 19], не уточняет его составляющие.

Отличие данной позиции от других, по нашему мнению, состоит в том, управленческий учет использует информацию всех видов учета. В этой связи он выступает информационной базой системы внутреннего оперативного управления, которая предоставляет данные, необходимые для процесса управления в объемах больших, чем может предоставить финансовый и налоговый учет.

При рассмотрении взаимодействия финансового и управленческого учета Лазарева Е.Н. ставит такой подход под сомнение, утверждая, что «финансовый учет удовлетворяет также информационные потребности и внешних пользователей», «в результате финансовый учет выходит за рамки информационного поля управленческого» [53, с. 92]. По нашему мнению, такое утверждение противоречит действительности. Информационная база, первичные документы у финансового, налогового и управленческого учета одинаковы. На основе первичной информации подготавливаются внешние финансовые отчеты. Наряду с этим, показатели финансового и налогового учета активно используются как при анализе финансовых результатов прошедших периодов, так и при дальнейшем бюджетировании. Этим подтверждается тот факт, что управленческий учет – это информационная система для целей управления организацией, принимающая во внимание все возможные виды учета.

С другой стороны, нельзя не согласиться с точкой зрения о том, что управленческий учет не может удовлетворить потребности внешних пользователей и заменить финансовый учет [11, с. 51]. Задачей управленческого учета является обеспечение всех уровней управления информацией, сопровождающейся необходимыми таблицами, сводами, рисунками, графиками и т.д. для целей принятия взвешенных управленческих решений. Внутренние формы отчетности достаточно специфичны не только в организациях различных отраслей, но и на каждом предприятии в отдельности. В этом смысле управленческий учет является достаточно узко-специализированной деятельностью, ориентированной на индивидуальность каждого управленца, и не может заменить финансовый и налоговый учет, которые представляют собой взаимодействующие системы.

Как видно из приведенного выше обзора, существующие мнения по вопросам содержания и назначения бухгалтерского управленческого учета радикально различаются. В современных теоретических исследованиях, если управленческий учет и выделяется как самостоятельная система, существующая в рамках бухгалтерского учета, его связи с другими системами не конкретизируются. На наш взгляд, место современного управленческого учета следует рассматривать более широко, т.е. не только как самостоятельное и обособленное на-

правление, но и в его взаимодействии с финансовым, налоговым, оперативным и статистическим видами учета. В процессе их ведения используются единые первичные документы. Управленческий учет основан как на данных всех вышеперечисленных видов учета, так и на специфической неколичественной, нефинансовой информации.

Управленческий учет субъективен и конфиденциален, и именно он несет основную нагрузку по обеспечению процесса принятия внутрифирменных управленческих решений. Управленческий учет представляет собой информационную базу менеджмента. Прежде, чем готовить информацию, необходимо понять, для принятия каких именно управленческих решений она предназначена. Именно поэтому изучение содержания процесса принятия решений, классификация задач, решаемых в процессе управления деятельностью организации, заслуживают особого внимания.

Управленческие решения являются основой эффективной деятельности организации и поэтому должны быть результатом работы компетентного персонала. Разработка решений – основополагающая предпосылка обеспечения конкурентоспособности предприятия,рования адекватных организационных структур, проведения правильной кадровой политики и работы, регулирования социально-психологических отношений на предприятии, создания положительного имиджа и др. Наибольшее внимание вопросам понятия управленческого решения и механизма его реализации уделили следующие авторы: Балдин К.В., Волкова О.Н., Воробьев С.Н., Карданская Н.Л., Керимов В.Э., Литвак Б.Г., Масленченков Ю.С., Саак А.Э., Смирнов Э.А., Тронин Ю.Н., Трояновский В.М., Тюшняков В.Н., Уткин В.Б., Фатхутдинов Р.А. и др. [29, с. 33], [28, с. 59], [43, с. 8], [71, с. 9], [75, с. 3], [77, с. 14].

Более общие и абстрактные определения управленческого решения представлены в работах Смирнова Э.А., Карданской Н.Л., Воробьева С.Н., Уткина В.Б. и Балдина К.В. По их мнению, управленческое решение представляет собой результат мыслительной деятельности человека, приводящий к какому-либо выводу или к необходимым действиям, и имеет не только технологический, но и социально-экономический, психологический аспекты. С нашей точки зрения, подобное определение является чрезмерно расплывчатым. В нем отсутствует четкость, должным образом не выражена специфика управленческого решения. На наш взгляд, наиболее приемлемо определение, предлагаемое Фатхутдиновым Р.А. и Волковой О.Н. Управленческое решение трактуется ими как «... результат анализа, прогнозирования, оптимизации, экономического обоснования и выбора альтернативы из множества вариантов достижения конкретной цели системы менеджмента» [77, с. 14], [28, с. 59]. Подобное толкование, хотя и позволяет определить данное понятие как системообразующее в сфере осуществления управленческого учета, вместе с тем, на наш взгляд, является не достаточно полным.

Рассматривая это понятие, следует исходить из того, что управленческое решение – это многогранное явление, включающее в себя некое количество аспектов, которое может быть основано как на логических умозаключениях, так и на интуитивном понимании и ощущении, тогда оно предстает как выбор некой альтернативы. Этот выбор осуществляет руководитель опре-

деленного уровня в рамках своих должностных полномочий, используя всю имеющуюся информацию, направленную на достижение целей организации.

Таким образом, по мнению автора, управленческое решение – это выбор экономически обоснованного варианта, осуществляемый руководителем на основе своих должностных полномочий, служащий основанием для реализации конкретных действий в рамках многоуровневой системы управления организацией для оптимального достижения ее цели.

В процессе управления организациями принимается огромное количество самых разнообразных решений. Вместе с тем, существуют некоторые общие признаки, позволяющие это множество определенным образом сгруппировать. На классификацию управленческих решений существуют различные взгляды.

Например, Карданская Н.Л. считает, что «в качестве критериев, оснований для членения ... могут быть приняты:

- объектно-субъективные отношения, содержание решений;
- форма решений;
- время действия решений».

А в качестве признаков, соглашаясь с Фатхутдиновым Р.А., рекомендует применять следующие:

- «стадия «жизненного цикла» продукции;
- подсистема и сфера действия;
- цели;
- ранг и масштабность;
- организация разработки и продолжительность действия;
- объект воздействия и сложность решения;
- методы формализации и формы отображения;
- способ передачи решений» [43, с. 82].

Вычленение специфики, присущей управленческому решению, прослеживается также в характеристике его Трониным Ю.Н. и Масленченковым Ю.С., которые выделяют два класса управленческих решений в зависимости от того, кем они принимаются: менеджерами либо руководящим органом корпорации с целью планирования и осуществления ее стратегической бизнес-операции [75, с. 3]. Смирнов Э.А. предлагает следующие признаки классификации:

- «функциональная направленность,
- коллективизм;
- причины;
- повторяемость выполнения;
- масштабы воздействия;
- время действия;
- прогнозируемые результаты;
- характер разработки и реализации;
- методы переработки информации;
- число критериев;
- направление и глубина воздействия;
- ограничения на ресурсы;
- способ фиксации». [71, с. 48].

Волкова О.Н. [28, с. 59] предлагает следующие классификационные признаки:

- временной горизонт действия решения, его содержание;
- методы разработки;
- традиционность проблемы.

Ежова А.И. выделяет оперативный, тактический и стратегический уровень решений [39]. Каверин М.М. выделяет признаки и соответствующие типы решений:

- периодичность (рутинные, специальные);
- сфера действия (по предприятию, по сегментам бизнеса, по структурным подразделениям);
- целеполагание (оперативные, стратегические) [42, с. 28].

Саак А.Э., Тюшняков В.Н. классифицируют управленческие решения по таким признакам, как «степень по-

вторяемости проблемы, значимость цели, сфера воздействия, длительность реализации, прогнозируемые последствия, характер использованной информации» [67, с. 57]. Гоberman В.А. и Гоberman Л.А. заостряют свое внимание на классификации управленческих решений по организационной структуре управления и уровням принятия решений [33, с. 84].

В настоящее время в большинстве случаев принимаемые руководством решения по развитию и организации производства и сбыта продукции в большей степени носят интуитивный характер и не подкрепляются соответствующими расчетами на базе информации управленческого учета. В лучшем случае отсутствие таких расчетов компенсируется богатым производственным и организаторским опытом руководителей предприятия. Однако, как показывает практика, нарабатанный опыт и интуиция руководителя не гарантируют верных решений. Улучшает функционирование или развитие хозяйствующего субъекта такое управление, которое воздействует на объект путем выбора из множества возможных действий одного, наиболее оптимального, на основании имеющейся для этого информации. В этой связи можно считать обоснованным особое внимание к вопросам взаимодействия информации и принятых на ее базе решений. Мы разделяем мнение Гладкова И.С., делающего акцент на связь между этими категориями. Он пишет, что основа решения – это «информация, базируясь на которой объект управления предпринимает конкретные действия» [32, с. 9].

Анализ существующих точек зрения позволил нам предложить обобщенную классификацию управленческих решений. Помимо предложенных классификационных признаков и видов решений, в ней указаны их примеры (табл. 2.1).

Таблица 2.1

КЛАССИФИКАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Классификационный признак	Виды управленческих решений	Примеры решений
Масштаб воздействия	Глобальные	Структурная реорганизация бизнеса (в т.ч., слияния и поглощения), качественное изменение направления деятельности/продуктового ряда, выход на новые рынки, мероприятия по развитию бренда
	Локальные	Текущие кадровые вопросы (прием/увольнение «неключевых» специалистов, и т.п.), текущие хозяйственные вопросы (обустройство рабочих мест и т.п.)
Характер цели	Коммерческие	Решение об изменении объемов продаж, установление ориентиров роста капитализации компании
	Некоммерческие	Направление средств на благотворительность (прямую помощь, социальную рекламу и т.п.)
Продолжительность действия	Стратегические	Реорганизация бизнеса, качественное изменение направления деятельности/продуктового ряда, выход на новые рынки, мероприятия по развитию бренда
	Тактические	Оптимизация организационной структуры отдельных подразделений, модификация продуктов и услуг
	Оперативные	Проведение маркетинговых акций, совещаний, конференций, определение размеров премий и бонусов «неключевых» сотрудников

Клас- сифи- кацион- ный признак	Виды управ- ленче- ских ре- шений	Примеры решений
Количе- ство целей	Многоце- левые	Решения, направленные на повышение эффективности компании (включает в себя такие цели, как снижение себестоимости продуктов и услуг, повышение профессионализма персонала, рост капитализации компании и т.п.)
	Одноце- левые	Решения о выплате разовых текущих премий, о снятии продукта с производства, о сокращении персонала
Участ- ники приня- тия ре- шений	Коллеги- альные	Решения, принятые Собранием акционеров, Советом Директоров, Коллегией, Правлением, Комитетами, Рабочими группами: назначение руководства компании, начало/закрытие реализации крупных проектов, утверждение документов, устанавливающих нормативное поле работы компании
	Едино- личные	Решения, принятые в рамках своей компетенции отдельным руководите- лем/специалистом: решение о встрече с клиентом/контрагентом, о назначении специалистов и т.п.
Глубина воздей- ствия	Одно- уровне- вые	Решения непосредственного начальника в отношении подчиненных (в рамках фиксированных квот компенсации): за- крепление конкретных функций, уста- новление размера оплаты труда и т.п.
	Много- уровне- вые	Решение высшего менеджмента в отно- шении компании: смена направления деятельности, выплата бонусов, пере- движение в другой офис и т.п.
Ранг управ- ления	Верхний	Решение высшего менеджмента: выплата дивидендов, утверждение руко- водства компании, определение направ- ления деятельности и т.п.
	Средний	Решение руководства среднего звена: определение маркетинговой стратегии, распределение людских ресурсов между проектами (в рамках, утвержденных на уровне выше объемов компенсации персонала) и т.п.
	Низший	Решения, в рамках их компетенции, ру- ководителей низшего звена и специали- стов: распределение рабочего времени (в рамках, утвержденных руководством выше объемов компенсации персонала); форма подготовки конкретного вопроса и т.п.
Аспект управ- ления	Экономи- ческие	Решения, ориентированные на рост эко- номической эффективности компании: выбор поставщиков, повышение произ- водительности труда и т.п.
	Полити- ческие	Решения, ориентированные на соответ- ствующее позиционирование компании в политике для достижения максимального экономического эффекта: поддержка политических партий, спонсорская под- держка избирательных компаний
	Органи- зацион- ные	Решения по оснащению оборудованием, приему персонала, обеспечению режи- ма работы компании
	Техниче- ские	Решения по развитию, приобретению тех- нологий, оснащению оборудованием и т.п.
	Методи- ческие	Решения по выбору конкретных методов ведения учета и проведения анализа, в т.ч., методов оценки рисков, прогнози- рования и т.п.

Клас- сифи- кацион- ный признак	Виды управ- ленче- ских ре- шений	Примеры решений
Сте- пень повто- ряе- мости проб- лемы	Традици- онные (по- вторяю- щиеся)	Решения о направлении сотрудников в отпуск, о выплатах регулярных премий, о подготовке регулярной отчетности
	Нетипич- ные (ра- зовые)	Решения о поощрении отдельных отли- чившихся сотрудников, об участии в крупных (нетипичных для компании) проектах и т.п.
Способ фикса- ции ре- шения	Докумен- тально оформ- ленные	Решения, зафиксированные в докумен- тах: планы работы, программы разви- тия, приказы, распоряжения, письма о намерениях и т.п.
	Незадо- кументи- рованные	Решения в форме устных распоряжений и договоренностей: договоренность о встрече, договоренность об обмене ин- формационными материалами и т.п.
Методы форма- лиза- ции	Текстовые	Решения, изложенные в письмах, запис- ках, распоряжениях и т.п.: утверждение устава организации, решение о закупке канцелярских товаров и т.п.
	Графиче- ские	Решения, изложенные в презентацион- ной форме: диаграммы и графики, ста- вящие задачи от имени руководства пер- ед подчиненными
	Матема- тические	Выбор методики расчета коэффициен- тов эффективности подразделений, ме- тодики расчета налогов, решения задач по определению оптимального количе- ства запасов и т.п.
Способ переда- чи	Вербаль- ные	Устные указания, распоряжения: при- глашение подчиненных к руководителю, решения по формированию рабочего графика и т.п.
	Письменные	Приказы, распоряжения, деловые письма
	Элек- тронные	Электронная переписка, согласование документов через электронные системы документооборота и т.п.
Прогнози- руемые послед- ствия, решения	Корректи- руемые	Смена поставщиков, исправление брака, отказ от невыгодных сделок и т.п.
	Некоррек- тируемые	Потери, превышающие финансовые возможности компании, проблемы вне правового поля
Условия приня- тия ре- шения	Принятые в услови- ях доста- точной опреде- ленности	Решения, принятые на основании дос- товерных данных: по изменению цены на продукцию при информации о соот- ношении спроса и предложения, а также о ценах конкурентов, по сокращению штатов, по оборудованию рабочих мест
	Принятые в услови- ях неопре- деленности (риска)	Решения, принятые без достаточного объема данных: как правило, решения по выводу новых продуктов/продуктов на новый рынок и т.п.
Метод разви- тия ре- шения	Формали- зованные	Письма, приказы, распоряжения, утвер- жденные планы
	Неформ- ализо- ванные	Устные договоренности и заявления, электронная переписка (без электронно- цифровой подписи)

Как видно из табл. 2.1, управленческие решения, действительно, отличаются многообразием вариантов, и большинство решений здесь принимается с использованием данных управленческого учета. В предложенной таблице эта категория решений составляет порядка 80%, и лишь некоторые виды решений обеспечиваются информацией, подготовленной в рамках налогового и финансового видов учета. Например,

информационную базу для таких видов решений, как вербальные, неформализованные и др., может предоставить, в основном, управленческий учет. А локальные, тактические, традиционные, формализованные и др. могут базироваться на данных как управленческого, так и финансового, и налогового видов учета.

Кроме того, табл. 2.1 наглядно иллюстрирует многоуровневую систему управления, сложившуюся в современных организациях. Существует объективная необходимость в получении информации различными уровнями управления в соответствии с делегированными им функциями, полномочиями и решаемыми задачами. Информация должна поступать на различные уровни управления в объемах и сроки, которые позволили бы принимать управленческие решения в условиях максимального понимания сложившейся ситуации, знания потенциальных возможностей предприятия, наличия определенных ресурсов.

Таким образом, принимая во внимание предложенную концепцию управленческого учета как системы внутреннего оперативного управления, интегрирующей информационные потоки бухгалтерского финансового и налогового учетов, и МСФО, место современного управленческого учета следует рассматривать более широко, т.е. не только как самостоятельное и обособленное направление, но и в его взаимодействии с другими видами учета. В связи с тем, что в управлении деятельностью организации используется значительный массив информации, из него необходимо выбрать те данные, которые будут полезны для каждого вида учета. Кроме того, такая информация в каждом случае должна быть обработана по правилам и принципам, свойственным тому или иному виду учета. Решению этих задач должен способствовать специальный инструмент – учетная политика организации.

3. СИСТЕМАТИЗАЦИЯ ИНФОРМАЦИИ ПОСРЕДСТВОМ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА (УПУУ)

Результаты исследований свидетельствуют о том, что первыми об учетной политике заговорили бухгалтеры, работавшие в банковской сфере, а также «российские крестьяне», то есть фермеры, о чем свидетельствуют такие документы, как:

- Устав ЦБ РФ, утвержденный Постановлением Президиума Верховного Совета РСФСР от 24.06.1991 г., в котором утверждалось, что Банк России осуществляет денежно-кредитное регулирование на территории РСФСР путем проведения своей учетной политики;
- Рекомендации по ведению учета производственной деятельности в крестьянском (фермерском) хозяйстве, согласованные с Госкомстатом СССР 06.06.1991 года, где метод определения выручки от реализации продукции предлагалось устанавливать при выработке учетной политики на текущий год, исходя из условий хозяйствования и заключенных договоров [55, с. 9].

Однако, полного представления о содержательной стороне учетной политики в этот период еще не существовало, а в бухгалтерском смысле указанный термин впервые был упомянут в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина Российской Федерации от 20 марта 1992 г. №10 (п. 6 разд. II). В нем отмечалось, что при ведении бухгалтерского учета предприятие

должно обеспечить «соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики (методики)» [7].

В 1994 году приказом Минфина РФ №100 от 28 июля было утверждено первое Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/94). В нем были сформулированы основные допущения и требования к ведению бухгалтерского учета, а также зафиксированы главные его принципы и правила. Данное положение являлось основополагающим в вопросах формирования и раскрытия учетной политики в отчетные периоды с 1995 по 1998 годы и представляло собой первый национальный стандарт по бухгалтерскому учету. Впоследствии вышло ПБУ 1/98, действующее и в настоящее время.

Изложенные в российском стандарте подходы к формированию учетной политики в полной мере соответствуют международным принципам. В этой связи, в первую очередь, следует отметить МСФО 1 «Предоставление финансовой отчетности», принятый с 01.01.1975 г. (пересмотрен в 1997 г.), и МСФО 8 (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки», принятый с 01.01.2005 г. В МСФО 8 дано определение учетной политики как «совокупности принципов, методов, процедур, правил и ведения БУ (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки, итогового обобщения операций и событий), принятой компанией для подготовки и представления финансовой отчетности» [26]. Главный принцип учетной политики компании заключается в выборе методов, не противоречащих применяемым МСФО и ПКИ. В целом, российский национальный стандарт (ПБУ 1/98) соответствует требованиям МСФО. В соответствии с его пунктом 2 учетная политика организации представляет собой принятую ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. В ПБУ 1/98 изложены положения, ориентированные на такие международные принципы учета, как принцип начисления, раскрытия учетной политики в составе финансовой отчетности и др., а также определены понятие, состав, назначение, формирование, раскрытие и порядок изменения учетной политики. Как свидетельствуют исследования современных авторов, ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» является самым применяемым на практике, им руководствуются 88% российских бухгалтеров [16].

Постановлением Правительства Российской Федерации от 06 марта 1998 г. №283 была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В целях ее исполнения были приняты новые положения по бухгалтерскому учету, что повлекло за собой внесение изменений и дополнений в содержание учетной политики. Если на начальном этапе реформирования бухгалтерского учета учетная политика воспринималась практикующими бухгалтерами как возможность выбора одного из двух методов определения выручки от реализации продукции («по оплате» или «по отгрузке»), то с дальнейшим развитием законодательной базы учетная политика стала представлять собой предпочтение одного из нескольких допускаемых законодательством способов учета (например, только по амортизации основных средств насчитывалось 4 вида начислений, при отпуске мате-

риалов в производство оценка производилась на основе 4 вариантов и др.). Подобное положение сохранялось до конца 2001 года. Введение с 01.01.2002 года главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ законодательно закрепило понятие налогового учета, потребовав от организаций, помимо бухгалтерской учетной политики, составления учетной политики для целей налогообложения.

Таблица 3.1

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Предъявляемые требования	Учетная политика для целей налогообложения	Учетная политика для целей финансового учета
Порядок принятия	применяется с 01 января года, следующего за годом утверждения	применяется с 01 января года, следующего за годом утверждения
	считается применяемой для вновь созданной организации со дня ее создания	считается применяемой для вновь созданной организации со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации)
Порядок утверждения	утверждается соответствующими приказами руководителя и является обязательной для всех ее обособленных подразделений	утверждается соответствующими приказами руководителя и является обязательной для всех ее обособленных подразделений
Сроки утверждения	утверждается вновь созданными организациями до окончания первого налогового периода	оформляется вновь созданными организациями до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации)

Налоговый кодекс этого периода во многом повторял положения, установленные документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в области формирования учетной политики, что иллюстрируется данными табл. 3.1.

Таким образом, виды учетной политики, составляемой организациями на этапе, сложившемся после выделения налогового учета, можно представить следующим образом (рис. 3.1):

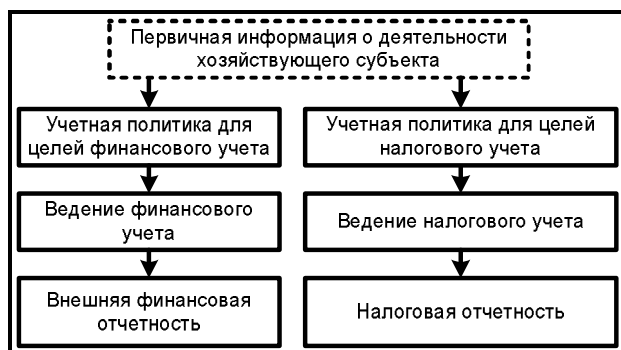


Рис. 3.1. Место учетной политики в системе бухгалтерского учета на этапе выделения налогового учета

На сегодняшний день роль учетной политики заключается не только в выборе одного варианта из нескольких, допускаемых законодательством, но и в определении способа бухгалтерского учета из шести возможных случаев, а именно:

- 1) вариантность которых предусмотрена нормативными документами по бухгалтерскому учету и отчетности;
- 2) описание которых отсутствует в документах вышестоящих уровней;
- 3) в отношении которых организация утверждает особенности их применения, исходя из специфики условий хозяйствования;
- 4) вариантность которых обусловлена противоречиями и несовершенством действующего бухгалтерского законодательства;
- 5) в отношении которых организация утверждает способы, отличные от установленных;
- 6) вопросы налогообложения в учетной политике для целей бухгалтерского учета [86].

Однако, несмотря на сформировавшуюся нормативную базу и многолетнюю историю применения учетной политики, мнения современных авторов по поводу значения и целесообразности ее практического использования до сих пор не являются однозначными.

В частности, Медведев М.Ю., Суворов А.В., Шнейдман Л.З. [55, с.16], [74], [82] заостряют внимание на роли учетной политики в подготовке финансовой отчетности и видят в учетной политике, прежде всего, совокупность конкретных принципов, основ, условий и правил, принятых организациями для подготовки и представления финансовой отчетности. В частности, Медведев М.Ю. отводит учетной политике роль текстовых пояснений к отчетности, служащих уточнением применяемых организацией способов учета и уплаты налогов [55, с.16].

Такой подход, на наш взгляд, ближе всего к пониманию МСФО. В отличие от российской практики, международные стандарты оперируют этим понятием применительно к финансовой отчетности, а не бухгалтерскому учету в целом. МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» не содержит требований по раскрытию учетной политики. Этот вопрос регулирует МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Подход к формированию учетной политики (accounting policies) компании, сформулированный в МСФО 1, нацелен на обеспечение соответствия финансовой отчетности стандартам. В справочнике GAAP указывается, что, согласно стандартам FASB, в финансовой отчетности необходимо раскрывать учетную политику как важную составную часть отчетности. Основным источником, освещающим вопросы учетной политики, является АРБ-22 «Раскрытие учетной политики» [85, с. 27]. Таким образом, в разрезе международных стандартов учетная политика имеет большее значение для понимания содержания финансовой отчетности.

Исходя из того, что наиболее типичным мотивом при выборе способа ведения бухгалтерского учета для российских организаций является минимизация налоговых платежей, Соколов Я.В. и Пятов М.Л. считают, что учетная политика – это всего лишь средство обеспечить легальными способами желаемую величину прибыли [73]. Подобные взгляды мы не разделяем, поскольку минимизация налоговой нагрузки – не единственная цель хозяйствующих субъектов. Напротив, эмитент, стремясь стать привлекательным в глазах потенциальных инвесторов, вынужден заботиться о наращивании и капитализации прибыли. Медведев М.Ю. полагает, что учетная политика лишь декларирует, но не составляет

принципы учета, не отменяет его правила, а предоставляет субъекту учета некоторую, очень незначительную свободу действий [54]. Ее необходимость, по мнению ученого, связана с тем, что порядок учета недостаточно регламентирован и допускает возможность выбора одного из нескольких альтернативных вариантов. С указанной концепцией трудно не согласиться. Действительно, строгая регламентация исключает необходимость учетной политики.

Такие авторы, как Николаева С.А., Гришкина С.Н. и Рожнова О.В. [59], [66, с. 8], определяют учетную политику, с одной стороны, как ряд процедур и методов бухгалтерского учета, выбранных и последовательно применяемых организацией, считающей, что именно данные процедуры и методы наилучшим образом соответствуют условиям деятельности и требованиям полного представления результатов и финансового положения. С другой стороны, подчеркивают авторы, учетная политика – это документ, отражающий варианты и специфические способы формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности конкретной организации. Такое определение возражений не вызывает, однако, оно рассматривает учетную политику лишь на микроуровне, игнорируя политику государства в области учета.

Актуальным до сих пор остается определение, данное В.И. Лениным: «политика – есть самое концентрированное выражение экономики» [72, с. 1041]. Представление об учетной политике должно основываться на понятии собственно термина «политика» (от греч. *politica* – «государственные или общественные дела»). По мнению автора, она всегда и на любом уровне связана с определением форм, задач, содержанием той или иной деятельности при участии в делах государства. При обращении к экономическому словарю мы определяем государственную экономическую политику как «генеральную линию действий и совокупность мер, проводимых правительством от лица государства в области производства, распределения, обмена, потребления, накопления, экспорта, импорта, экономического продукта в стране» [83, с. 634]. Следовательно, можно заключить, что учетная политика является частью, структурным элементом общеэкономической политики государства.

Исходя из этого, понятие «учетная политика», на наш взгляд, следует рассматривать на макро- и микроуровнях.

- В первом случае учетная политика – это политика, проводимая государством, общеэкономическими организациями и т.д. в области учета, отражающая состояние экономики в целом по стране;
- во втором случае под учетной политикой подразумевают политику конкретной организации.

Учетная политика на государственном уровне представлена комплексом нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет в масштабе государства, и является не только элементом общей методологии ведения бухгалтерского учета, но и инструментом макроэкономического регулирования. Учетная политика, регулирующая учетный процесс отдельного хозяйствующего субъекта, представляет собой компонент микроэкономики. Следовательно, понятие «учетная политика» имеет двойное толкование.

С одной стороны, это политика государства в области учета, предопределенная сложившимися экономическими условиями. Это комплекс альтернативных ме-

тодов учета, результатов деятельности хозяйствующих субъектов, применение которых обеспечивает единообразие предоставления ими внешней финансовой отчетности.

С другой стороны, учетная политика является собой внутренний регламент хозяйствующего субъекта, использование которого позволяет представить его первичную информацию в виде, пригодном для обоснования принятия тех или иных управленческих решений (ценообразование, анализ доходности отдельных продуктов, структуры ассортимента и т.д.) и способствовать их правильному выбору.

Преобразование понятия учетной политики, представления о назначении и сфере ее применения совершенствовались с течением времени по мере принятия новых нормативных документов, регулирующих вопросы формирования учетной политики. На определенном этапе происходит отделение учетной политики для целей налогового учета, определяется цель реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, и впоследствии в нормативной базе появляется понятие управленческого учета. Подобную эволюцию взглядов на исследуемый вопрос можно представить в табл. 3.2.

Таблица 3.2

ЭВОЛЮЦИЯ ПРЕДСТАВЛЕНИЙ О НАЗНАЧЕНИИ И СФЕРЕ ПРИМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Дата	Нормативный документ	Последствия для организации учета	Вид учета, затрагиваемый вносимыми изменениями
1994 г.	ПБУ 1/94	Определены принципы и правила ведения учета	БФУ
1997 г.	Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [4]	Определены требования и состав информации, формируемой в бухгалтерском учете для заинтересованных пользователей	УУ
1998 г.	ПБУ 1/98	Определены общие положения формирования, раскрытия и изменения учетной политики	БФУ
1998 г.	Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО [6]	Приняты МСФО как основной инструмент реформирования бухгалтерского учета и отчетности	МСФО
2002 г.	25 гл. НК РФ	Определено понятие «учетная политика для целей налогообложения»	НУ
2004 г.	Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [5]	Определена необходимость создания инфраструктуры применения МСФО, введено понятие управленческой и налоговой отчетности	БФУ, УУ, НУ, МСФО

Все присутствующие в нормативных документах виды учета и принципы отчетности (финансовый, налоговый,

управленческий и принципы МСФО) призваны готовить информацию, полезную для принятия определенных классов управленческих решений. Идентичность определения «учетная политика», данное в ПБУ 1/98, понятие «бухгалтерский учет», которое приведено в пункте 1 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете», позволяет говорить об учетной политике, в частности, как о системе ведения бухгалтерского учета в конкретной организации.

Исходя из этого, учетную политику можно представить в виде одной из составляющих системы информационного обеспечения, необходимой для формирования полной, объективной и достоверной информации о финансовом состоянии организации и результатах его деятельности для удовлетворения интересов различных групп пользователей, на основе наиболее эффективного применения метода бухгалтерского учета и внешней информации. При этом под способом понимается действие или система действий, применяемых при исполнении какой-либо работы, при осуществлении чего-нибудь [83, с. 889]. Обычно в теории бухгалтерского учета способ ведения бухгалтерского учета отождествляется с элементами метода бухгалтерского учета. Организацию и технику учета к указанным способам в теории бухгалтерского учета не относят.

Учетная система, как и любая другая, обладает единством элементов ее составляющих, поэтому представляется достаточно сложным с абсолютной точностью разграничить методику, технику и организацию учета. На сегодняшний день указанные составляющие принято обозначать термином «аспект» (от лат. *aspektus* – взгляд, вид) – рассмотрение какого-либо процесса в заранее выбранных границах [83, с. 42]. По нашему мнению, данный термин относительно блоков вопросов, рассматриваемых в учетной политике, применяется вполне обоснованно. Для определения так называемых границ, условных разграничений элементов учетной политики, необходимо лишь определить, какие именно вопросы должны относиться к организации, технике и методике учетной политики.

Среди современных ученых существуют различные мнения по поводу вычленения отдельных частей, аспектов учетной политики. На наш взгляд, здесь можно условно определить три группы.

Такие авторы, составляющие первую группу, как Анищенко А.В., Бакаев А.С., Гришкина С.Н., Рассказова-Николаева С.А., Рожнова О.В., Середа К.Н., Шнейдман Л.З. [17], [70], [81], [58], [13], [65], [35, с. 14], выделяют в составе учетной политики методическую (раскрытие использованных методических приемов), техническую (совокупность приемов, используемых организацией при построении учетного процесса) и организационную (система элементов построения учетного процесса) части. Большинство авторов прибегают к данной трактовке разделения аспектов учетной политики.

Вторая группа авторов, к которой относятся Брызгалов В.В., Коваль Л.С., Морозова Ж.А., Новикова О.А. [50], [19], [57], объединяет последние две указанные выше части учетной политики в единый организационно-технический блок.

Третья группа авторов, в частности, Петров М.А., Сабанин Р.Л. [61, с. 7], [] выделяет методологическую, методическую и организационную части учетной политики. Методологические элементы учетной политики состоят из способов ведения бухгалтерского учета,

оказывающих влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Методические же элементы учетной политики включают в себя такие способы ведения бухгалтерского учета, которые описывают порядок отражения финансово-хозяйственных операций в системе бухгалтерского учета. Они регулируют технику отражения операций на счетах бухгалтерского учета и в учетных регистрах. В отличие от методологических элементов учетной политики данные приемы не оказывают влияния на показатели бухгалтерской отчетности. Организационная часть учетной политики описывает организацию системы бухгалтерского учета.

Такая точка зрения, на наш взгляд, является оригинальной и подлежит более тщательному рассмотрению. Внешнее отличие от общепринятых подходов состоит в определении методической части в качестве методологической, а техническая предстает в виде методической. Чтобы разобраться в обоснованности данного подхода, необходимо выявить различия между понятиями «методология» и «методика».

Существующее понятие «методология» (от гр. *methodos* – путь исследования, теория, учение + *logos* – учение) означает учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности [83, с. 445]. В связи с тем, что термин «методология» более применим к исследованиям в целях совершенствования той или иной системы, то, по нашему мнению, в процессе функционирования системы бухгалтерского учета могут решаться отдельные методологические вопросы. Однако, рассматриваемый термин более подходит к системе бухгалтерского учета в целом, а не к части учетной политики, которая понимается как реализация метода бухгалтерского учета в конкретной организации [81, с. 13]. По нашему мнению, методология не может быть частью метода, поскольку методика и метод – более узкие понятия, исходящие из целесообразности применения методологии на практике, а методология – это учение, в том числе, и о методах деятельности. Более того, авторы третьей условной группы предлагают выделить в рамках общего две части: методологию и методику, в то время как методика, являясь более узким понятием, есть часть методологии.

Такая позиция, по нашему мнению, равно как и подход, принятый в мировой практике, когда раскрытию подлежат только методические положения учетной политики, и многие специалисты делают вывод о том, что вся деятельность организации в конкретной области охватывает лишь методический аспект системы учета, не учитывает комплексного подхода при отражении хозяйственных операций.

Для выделения методов ведения бухгалтерского учета в отдельный раздел учетной политики, по нашему мнению, более применимо его название «методика», понимаемое как совокупность методов, приемов целесообразного проведения какой-либо работы [83, с. 445]. Под методом бухгалтерского учета следует понимать всю совокупность способов ведения бухгалтерского учета:

- документирование;
- инвентаризацию;
- оценку;
- калькуляцию;
- счета бухгалтерского учета и двойную запись;
- баланс и бухгалтерскую отчетность.

Исходя из приведенных определений, можно выявить, что в рамках отдельных разделов учетной политики рассматриваются вопросы как конкретных методов и

приемов учета различных объектов (основные средства, нематериальные активы и т.д.), так и технические, организационные принципы, а также способы реализации этих методов. Например, для реализации процесса начисления амортизации основных средств, прежде всего, надо определить лиц, ответственных за ведение этого вопроса, далее разграничить счета, на которых будет отражаться начисление амортизации (утвердить рабочий план счетов) и т.п., и только потом можно определить сам способ начисления амортизации. Все перечисленные мероприятия являются примером реализации метода бухгалтерского учета в целом. В данном случае к методической части учетной политики относится только определение способа начисления амортизации, а перечисленные подготовительные мероприятия по его реализации входят в состав организационного и технического разделов учетной политики. Но без грамотной организации, сам метод начисления амортизации может реализоваться не надлежащим образом, что повлечет за собой изменение финансовых результатов. Значит, можно говорить о косвенном влиянии вопросов, отраженных в организационном и техническом аспектах учетной политики, на изменение финансовых результатов хозяйственной деятельности.

Из вышесказанного следует заключение, что методический аспект является завершающей стадией определения метода учета, определяемого на основе подготовленной базы в организационном и техническом аспектах учетной политики. Итогом является реализация методики бухгалтерского учета как совокупности способов его ведения.

Таким образом, мы считаем, что в вопросе выделения аспектов учетной политики целесообразно исхо-

дить из уже устоявшихся, прошедших апробацию временем взглядов. В этой связи в дальнейшей работе мы будем придерживаться выделения следующих аспектов учетной политики:

- 1) методического (какие именно способы оценки имущества, обязательств, определения выручки, начисления амортизации и др. используются организацией);
- 2) технического (как реализуются способы в учетных регистрах);
- 3) организационного (как осуществляются эти способы с точки зрения построения бухгалтерской службы, ее места в системе управления, взаимодействия с другими службами).

Для целей различных видов учета информация, формируемая посредством той или иной учетной политики, может различаться методами ее подготовки, что наглядно отражено в табл. 3.3. Здесь видно, что принципы и правила ведения указанных видов учета различны: пункты (п. 21-27), имеющие отражение исключительно в сфере управленческого учета. В отличие от финансового и налогового видов учета управленческий учет законодательно не регламентируется и ведется в соответствии с информационными запросами менеджеров конкретной организации. Управленческий учет может осуществляться с использованием принципов международных стандартов финансовой отчетности и внутренних регламентов, разработанных организацией самостоятельно. Анализ сведений, приведенных в табл. 3.3, позволяет заключить, что для целей систематизации информации, помимо финансовой и налоговой учетной политики, организации необходима учетная политика, разработанная в целях управленческого учета.

Таблица 3.3

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПОЛОЖЕНИЙ, ОТРАЖАЕМЫХ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ, СОСТАВЛЕННОЙ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ФИНАНСОВОГО, НАЛОГОВОГО, УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Положение учетной политики	Учетная политика, составленная для целей			
	Финансового учета	Налогового учета	МСФО	Управленческого учета
1. Методы первоначальной оценки внеоборотных активов	П. 8 ПБУ 6/01: по фактической стоимости (в сумме расходов на приобретение (сооружение, изготовление))	В сумме расходов на приобретение. В том числе: расходы на доставку, погрузку и разгрузку; расходы на доведение до состояния, в котором можно использовать; комиссионные вознаграждения посредникам; консультационные, информационные услуги, связанные с приобретением. Ограничения: не включаются в стоимость объекта следующие расходы: платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество; суммовые разницы, возникшие по расчетам, связанным с приобретением ОС; налоги, учитываемые в составе расходов; расходы по страхованию на время перевозки	МСФО 16 «Основные средства» по фактической стоимости. МСФО 2 «Запасы» • по себестоимости запасов; • по нормативным затратам; • по розничным ценам	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой

Положение учетной политики	Учетная политика, составленная для целей			
	Финансового учета	Налогового учета	МСФО	Управленческого учета
2. Изменение стоимости основных средств (переоценка)	П. 15 ПБУ 6/01 Минимальный период переоценок ОС – один год. Переоценка учитывается при определении первоначальной стоимости в полном объеме	Переоценка: до 2002 г. ОС учитываются в полном объеме; на 01.01.2002 г. учитываются в пределах 30 % от восстановительной стоимости основных средств по состоянию на 01.01.2001 г.; после 2002 г. не учитываются (п. 1 ст. 257 НК)	МСФО 16 «Основные средства» 2 подхода к переоценке ОС: основной и допустимый альтернативным (до справедливой стоимости). Переоценка проводится каждые 3-5 лет	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
3. Срок полезного использования объектов основных средств	Согласно Классификации и п. 20 ПБУ 6/01: 12 мес. или операционный цикл, если он превышает 12 мес.	Согласно ст. 258, 259 НК РФ	МСФО 16 «Основные средства» 12 мес. Агрегаты крупных объектов, имеющие разные сроки, должны учитываться как самостоятельные объекты (самолет)	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
4. Порядок начисления амортизации по основным средствам	п. 18 ПБУ 6/01. а) линейный; б) уменьшаемого остатка; в) списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; г) пропорционально объему продукции (работ, услуг)	(п. 1 и п. 3 ст. 259 НК РФ) По 8–10 амортизационным группам – линейный метод. По остальным амортизационным группам: а) линейный; б) нелинейный	МСФО 16 «Основные средства» 1) линейный; 2) метод уменьшаемого остатка; 3) списания пропорционально какому-либо критерию (объем выполненных работ, номер года, сумма чисел лет и др.)	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
5. Применение специальных коэффициентов для исчисления амортизации	П. 19 ПБУ 6/01, П.2 Постановления. Применяются понижающие коэффициенты	Согласно П. 9, 10, 11 Ст. 259 НК РФ По легковым автомобилям, имеющим первоначальную стоимость более 300-400 тыс. руб., коэф. 0,5	-	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
6. Лимит отнесения к группе основных средств, списываемых на затраты при вводе в эксплуатацию	п. 18 ПБУ 6/01 10000 руб.	П. 1 ст. 256м НК РФ 10000 руб. срок использования не более 12 месяцев	Для МСФО не характерно применение числовых критериев	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
7. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам	п. 15 ПБУ 14/2000. а) линейный; б) уменьшаемого остатка; в) пропорционально объему продукции (работ, услуг)	п. 1 ст. 259 НК РФ а) линейный; б) нелинейный	МСФО № 38 «Нематериальные активы» а) метод равномерного начисления; б) метод уменьшающегося остатка; в) метод пропорционально произведенной продукции	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
8. Срок полезного использования нематериальных активов	П. 17 ПБУ 14/2000 При невозможности определения срока полезного использования по объектам – в расчете на 20 лет, но не более срока деятельности организации	Исходя из срока полезного использования объекта. При невозможности определения срока полезного использования, по объектам – норма в расчете на 10 лет (п. 2 ст. 258 НК)	П.11, 84 МСФО № 38 «Нематериальные активы» Не более 20 лет, но если срок обоснованно больше, он может быть увеличен	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
9. Порядок оценки материально-производственных запасов, списываемых на производственные (материальные) расходы	п. 16 ПБУ 5/01 а) по себестоимости каждой единицы; б) по средней себестоимости; в) по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО); г) по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)	(п. 8 ст. 254 НК РФ) а) по себестоимости единицы запасов; б) по средней себестоимости; в) по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО); г) по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)	а) по себестоимости каждой единицы; б) по средней себестоимости; в) по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО); г) перманентной оценки; д) по твердым ценам; е) по ценам концерна; ж) по ценам приобретения; з) по ценам дня; и) по учетным ценам	а) по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО); б) ХИФО; в) ЛОФО
10. Способ отражения в учете поступления МПЗ	ПБУ 5/01, план счетов на счетах 10, 41; на счетах 10, 41, 15 и 16	-	МСФО 2 «Запасы» Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин – себестоимости и возможной чистой стоимости реализации	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой

Положение учетной политики	Учетная политика, составленная для целей			
	Финансового учета	Налогового учета	МСФО	Управленческого учета
11. Порядок оценки покупных товаров при их реализации	п. 16 ПБУ 5/01 а) по стоимости каждой единицы; б) по средней себестоимости; в) по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО); г) по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО)	(п. 1 ст. 268 НК РФ) а) по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО); б) по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО); в) по средней себестоимости; г) по стоимости единицы товара	-	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
12. Оценка незавершенного производства	П. 64 Положения [7] по фактической производственной себестоимости; по нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов; по фактическим производственным затратам (при позаказном производстве)	По сумме прямых расходов: в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в натуральных измерителях), за минусом технологических потерь; пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов; пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной сметной) стоимости продукции	МСФО 2 «Запасы» Запасы включают в себя товары, готовую продукцию, выпущенную компанией и незавершенную продукцию. 1) по себестоимости запасов; 2) по нормативным затратам; 3) по розничным ценам	При единичном производстве – по фактической себестоимости; в массовом и серийном производствах – по стоимости сырья и материалов и полуфабрикатов; по прямым затратам; по плановой (нормативной) производственной себестоимости
13. Оценка готовой продукции	П.59, 204 Положения [7]. По фактической производственной себестоимости; по нормативной себестоимости; по прямым статьям затрат; другие виды цен	Ст. 320 НК РФ По прямым расходам пропорционально (в натуральных измерителях) за минусом суммы прямых расходов, приходящихся на остаток НЗП		По полной фактической производственной себестоимости; по неполной фактической производственной себестоимости; по неполной фактической производственной себестоимости на основе переменных затрат; по полной нормативной или плановой себестоимости; по неполной нормативной или плановой себестоимости; по неполной нормативной или плановой себестоимости на основе переменных затрат.
14. Дата определения курсовой разницы	п. 7 ПБУ 3/2000 на дату совершения операции; на дату составления бухгалтерской отчетности; на дату изменения курсов иностранных валют	П. 1 ст. 256 НК РФ	МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» По курсу на дату их совершения; По курсу на отчетную дату	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
15. Порядок признания доходов и расходов	ПБУ 9/99 и 10/99	Ст. 271-273 НК. Кассовый метод. Метод начисления	МСФО 18 «Выручка» Понятия расходов нет, вместо него – убытки	Внутренняя методика (например, признание части расходов из фондов как расходов, уменьшающих прибыль подразделения)
16. Рабочий план счетов	Разрабатывается в соответствии с нормативными документами	-	-	Могут вводиться дополнительные счета, субсчета, применяться расширенная аналитика и дополнительная кодировка счетов в зависимости от характера поведения доходов и расходов

Положение учетной политики	Учетная политика, составленная для целей			
	Финансового учета	Налогового учета	МСФО	Управленческого учета
17. Создание резервов на оплату отпусков; предстоящих расходов; на ремонт основных средств; по прекращаемой деятельности; для обеспечения безопасности особо радиационно-опасных и ядерно-опасных производств и объектов; по условным фактам хозяйственной деятельности; под обесценение МПЗ; под обесценение финансовых вложений; по сомнительным долгам. Создание резервного капитала	ПБУ 15/01. П. 8 ПБУ 8/01. Создается. Не создается.	Ст. 321 НК РФ. Ст. 267 НК РФ. Ст. 324, 260 НК РФ. П. 9 ст. 264 НК РФ. Ст. 330 НК РФ. Ст. 266	МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Резерв – обязательство компании с неопределенными временем и суммой. Различают: 1) резервы, которые будут текущими обязательствами, подлежат признанию; 2) условные обязательства, которые не подлежат признанию, т.к. являются лишь возможными обязательствами или текущими обязательствами, которые не поддаются оценке с достаточной степенью надежности	Определяется экономической логикой (риск-менеджмент)
18. Перечень форм отчетности	Приказ № 67н В соответствии с рекомендованными образцами форм (в зависимости от организационно-правовой формы) Формы № 1, 2. Формы № 1,2,3, 4, 5. Формы № 1, 2, 6	Ст. 313 НК На основе регистров налогового учета. Самостоятельно разработанные регистры	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»: бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств; примечания к финансовой отчетности; представление учетной политики	Определяется экономическим смыслом и внутренней политикой
19. Сегментная отчетность	П. 14 ПБУ 12/2000 по географическим и операционным сегментам	-	МСФО 14 «Сегментарная отчетность». Выделение географических и операционных сегментов	В качестве сегмента рассматривается центр ответственности
20. Процедура распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции. Выбор способа (база) распределения	ПБУ 5/01 и п. 1.2.5.	-	SSAP 9	Произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В УПУУ определяется: 1) носитель затрат; 2) распределяемые затраты; 3) база распределения
21. Перечень статей калькуляции	-	-	-	Самостоятельно с учетом отраслевых особенностей, организационной структуры, видов деятельности и т.д.
22. Выбор варианта сводного учета затрат на производство	-	-	-	1) полуфабрикатный; 2) бесполуфабрикатный
23. Выбор способа группировки и списания расходов на производство	-	-	-	1) деление расходов на основные и накладные и исчисление полной производственной себестоимости; 2) деление расходов на переменные, условно-переменные и постоянные и исчисление производственной себестоимости продукции; 3) деление затрат на переменные и постоянные и исчисление себестоимости на основе переменных затрат (система «директ-костинг»)

Положение учетной политики	Учетная политика, составленная для целей			
	Финансового учета	Налогового учета	МСФО	Управленческого учета
24. Выбор метода калькулирования	-	-	-	1) калькулирование полной себестоимости (Absorption Costing); 2) калькулирование неполной себестоимости (Direct Costing); 3) учет фактической себестоимости; 4) учет нормативных затрат (Standard Costing); 5) попроцессный метод; 6) попередельный метод; 7) позаказный метод; 8) ABC-Costing; 9) Just in time (JIT)
25. Структурирование хозяйственного субъекта на центры ответственности (ЦО)	-	-	-	Определяется самостоятельно
26. Определение финансовых и нефинансовых критериев деятельности ЦО	-	-	-	Определяется самостоятельно
27. Определение трансфертных цен	-	-	-	а) на основе рыночных цен; б) на основе затрат; в) договорные трансфертные цены

Вопрос о необходимости разработки учетной политики в системе управленческого учета поднимался в немногочисленных работах таких авторов, как: Вахрушина М.А., Каверин М.М., Кондраков Н.П., Кузьмина М.С., Сафаров А.А. В частности, Вахрушина М.А., Каверин М.М. и Сафаров А.А. считают целесообразным применение инструмента учетной политики для систематизации и регламентации ведения управленческого учета [25,]. Кондраков Н.П. полагает, что «применительно к управленческому учету учетная политика организации – это принятая ею совокупность способов ведения учета и составления отчетности» [51, с. 71]. В данном определении, идентичном законодательному (по ПБУ 1), по нашему мнению, не выражена специфика учетной политики именно в системе управленческого учета. В определении, предложенном Кузьминой М.С. – «совокупность регламентных внутрифирменных процедур информационного обмена, направленных на принятие управленческих решений для достижения целей организации» – внимание акцентируется лишь на документальном закреплении методов учетной политики, что не учитывает рассмотрение условий их выбора и реализации элементов управленческого учета [52, с. 73].

Для целей настоящего исследования учетную политику в системе управленческого учета (УПУУ) можно определить как совокупность способов ведения управленческого учета, способствующих реализации возможностей его элементов (бюджетирования, управленческого учета и отчетности, внутреннего контроля и управленческого анализа) и обеспечивающих его непрерывность и преемственность. УПУУ – это внутренний инструмент каждой организации, являющийся важнейшим связующим звеном менеджмента и учета организации, использование которого позволяет сформировать и преобразовать первичную информацию в такой вид, который бы отвечал информационным запросам менеджеров и собственников организации, способствуя принятию ими адекватных управленческих решений.

Учитывая вышеизложенное, рис. 3.1, отражающий место учетной политики в системе бухгалтерского учета на этапе выделения налогового учета, должен трансформироваться следующим образом (рис. 3.2):

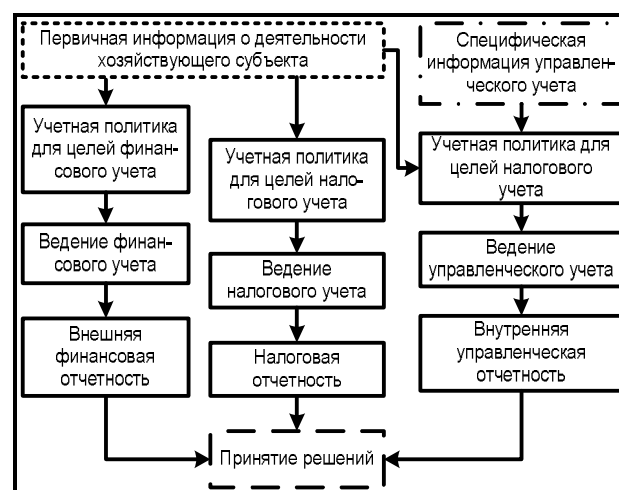


Рис. 3.2. Место учетной политики для целей финансового, налогового и управленческого учета в системе информационного обеспечения организации

Таким образом, выполненные результаты исследования позволяют заключить, что в современных условиях особое значение приобретает использование данных бухгалтерской отчетности не только лицами вне организации, но и для целей внутреннего управления. Важным фактором эффективного управления является учетная политика. С одной стороны, она обеспечивает реализацию экономической политики хозяйствующего субъекта, а, с другой стороны, – оптимизацию построения его информационного фонда. Информация, собранная и подготовленная по регламентам УПУУ, обеспечивает принятие верных и качественных решений администрацией

предприятия и менеджерами на разных уровнях управления. На сегодняшний день единая методика составления учетной политики в целях управленческого учета отсутствует. В следующей главе диссертационной работы предпринята попытка создания единой методики создания УПУУ.

4. МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Являясь частью процесса управления, управленческий учет дает важную информацию, позволяющую контролировать текущую деятельность предприятия, планировать его стратегию и тактику, оптимально использовать ресурсы, измерять и оценивать результаты деятельности. Система управленческого учета в каждом конкретном случае уникальна, поскольку является продуктом интеллектуального труда, своего рода «ноу-хау» организации. Управленческий учет в организациях следует вести в соответствии с утвержденной УПУУ. Методика формирования УПУУ представляет собой многоэтапный процесс, который можно представить следующим образом (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Этапы формирования учетной политики в системе управленческого учета

Каждый из этапов создания УПУУ имеет свои особенности, рассмотрим основные из них.

В формировании УПУУ играет роль целый комплекс факторов, влияние которых необходимо учитывать. В

свою очередь, УПУУ, сформированная под воздействием определенного набора факторов, способствует созданию эффективной системы управленческого учета, которая определяет сферу действия ее элементов. Благодаря методам учета, определенным в УПУУ, выстраивается структура, способствующая реализации работы элементов системы управленческого учета.

Факторы, влияющие на формирование УПУУ, можно условно разделить на внутренние и внешние. В учебной литературе и научных изданиях большинство отечественных авторов акцентируют свое внимание именно на организационных и технико-технологических особенностях производства, т.е. на внутренних факторах.

Например, Карпова Т.П. и Шеремет А.Д. выделяют отраслевые особенности производства, состав выпускаемой продукции, технологии и тип производства, формы специализации цехов (технологическая, предметная), потребляемые сырье и материалы, формы оплаты труда, формы организационных структур управления [44, 80].

Кроме этого, Шеремет А.Д. отмечает влияние на организацию управленческого учета форм собственности и уровня компетентности руководителей. Волкова О.Н. исследует влияние международных, национальных, рыночных, конкурентных и других факторов на выбор варианта организации управленческого учета, составляющих, по ее определению, бизнес-среду предприятия [28]. На воздействие внешних факторов обращает внимание и К. Друри, выделяя в их числе неуправляемую экономическую среду:

- экономический бум;
- уровень инфляции;
- спад производства;
- усиление конкуренции и др. [37].

В методических рекомендациях по управленческому учету [9] перечислены только ключевые факторы:

- особенности нормативно-правового регулирования;
- характер и масштаб деятельности;
- организационная структура;
- внутренние стандарты деятельности;
- наличие систем информационного обеспечения.

Вариант же классификации рассматриваемых факторов можно найти в работе Шеремета А.Д., где ученый выделяет экономические, юридические, организационные и технико-экономические. Предложенное деление было значительно расширено в диссертационной работе Каверина М.М. путем включения перечня внешних факторов, таких как конкурентные, международные, политические и научно-технический прогресс [42]. На этот же вопрос обращается внимание в работе Волковой О.Н. [28], где прослеживается явное выделение внешних и внутренних факторов. Обзор существующих концепций позволяет заключить, что влияние факторов изучается учеными, как правило, применительно к системе управленческого учета. И лишь в работах Кондракова Н.П. выполнена привязка анализируемых факторов непосредственно к УПУУ [51]. Именно такой подход представляется нам единственно верным.

Комбинация факторов, их значимость и удельный вес индивидуальны для каждого предприятия и могут варьироваться. Исходя из особенностей производимой продукции, величины организации, а также внешних условий ее функционирования, после проведения анализа политического, экономического и социального положения в стране, оценки ситуации в отрасли, в которой предполагается работать, предприятие выбира-

ет приемлемые способы ведения управленческого учета. К таковым относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

В связи с тем, что УПУУ затрагивает деятельность всех структурных подразделений организации, при ее формировании необходимо учитывать мнение специалистов производственных, планово-экономических, финансовых и иных заинтересованных служб. Выбранная УПУУ должна соответствовать стратегическим целям организации, которые она преследует в своем развитии, и учитывать то, на какой стадии развития бизнеса находится предприятие (расширение производства, выход на новые рынки сбыта, разработка новой продукции или технологии и т.п.). Такие условия не принимаются во внимание в финансовом и налоговом видах учета. По нашему мнению, в УПУУ можно внести позиции, которые, по оценкам данной организации, способны существенно повлиять на ее деятельность, даже если такие позиции выходят за рамки непосредственно учета.

Структурировав факторы, влияющие на составление универсальной УПУУ (для всех организаций), для наглядности практического применения целесообразно показать роль комплекса факторов и привести пример УПУУ для предприятия отдельно взятой отрасли народного хозяйства. В качестве такого примера возьмем отрасль общественного питания, в частности, отдельный ресторан. Анализируемый ресторан является типовым, его действующая структура классического типа представлена на рис. 4.2:

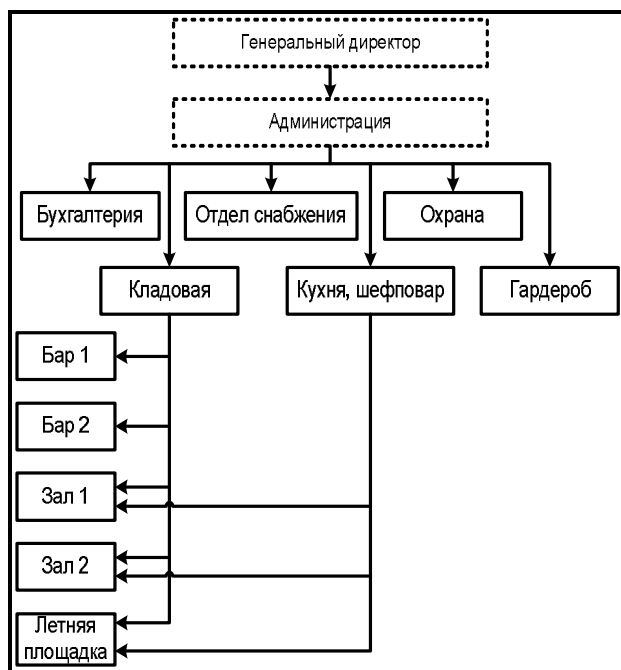


Рис. 4.2. Организационная структура ресторана «Идиллия»

Выполненное нами исследование позволило сформировать обобщающую классификацию факторов, а также определить какие из них оказывают влияние на содержание УПУУ анализируемого ресторана (табл. 4.1).

Среди основных факторов, влияющих на формирование УПУУ для ресторана, можно выделить общеэкономический рост и государственные программы поддержки малого предпринимательства. В связи с этим большое количество предприятий общественного питания относятся к субъектам малого предпринимательства и имеют право применения упрощенной системы налогообложения (УСН)⁴. Однако данная система учета имеет множество недостатков. Прежде всего, это необходимость бессистемных выборок данных для составления налоговых расчетов, так как даже своего прямого назначения – ведения учета налоговой базы – действующий порядок ведения Книги учета доходов и расходов не обеспечивает. Кроме того, отсутствует системный учет движения материальных ресурсов, затрат, расчетов с поставщиками и покупателями и т.д. Эти недостатки могут быть восполнены УПУУ, позволяющей формировать информацию для принятия управленческих решений. И здесь возникает проблема методического обеспечения системы управленческого учета.

Учитывая слабую методическую разработанность управленческого учета на законодательном уровне, актуальным становится расширение роли учетной политики в организации управленческого учета, т.к. именно она является организационно-методической базой для ведения управленческого учета на предприятиях. Принимая во внимание особенности отрасли общественного питания, на конкретном практическом примере разработаем рекомендации по составлению и применению УПУУ для отдельно взятой организации, владеющей одним рестораном. По нашему мнению, положения УПУУ не должны дублировать уже содержащиеся в имеющихся учетных политиках и нормативно-правовой базе. В УПУУ необходимо отразить вопросы, или коренным образом отличающиеся от существующих позиций (например, различные подходы к критериям отнесения объектов имущества к оборотным и внеоборотным активам), либо уникальные для управленческого учета (например, методику исчисления трансфертных цен, формирование центров ответственности, разработку нефинансовых критериев деятельности ЦФО организации и т.д.). Именно с этой позиции следует анализировать имеющуюся информацию и составлять УПУУ для организации из сферы ресторанного бизнеса.

На этапе определения элементов и вопросов системы управленческого учета, которые необходимо отразить в УПУУ и выбрать по ним метод учета, во избежание дублирования положений учетной политики организация определяет такие элементы и вопросы системы управленческого учета. В свою очередь, сформированная УПУУ создает среду и необходимые условия для запуска механизма действия элементов управленческого учета, которые находятся в тесной взаимосвязи друг с другом и эффективное использование которых влияет на результаты деятельности организации в целом. Возможность представления того, какие результаты хочет получить менеджмент организации на «выходе» из системы управленческого учета, возникает путем структурирования бухгалтерского управленческого учета на отдельные элементы.

⁴ Согласно классификации [6], организации общественного питания относятся к «прочим» отраслям экономики и, следовательно, наибольшая численность работников предприятия общественного питания, являющегося субъектом малого предпринимательства, составляет 50 (пятьдесят) человек.

Таблица 4.1

ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ВЫБОР ВАРИАНТА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕН-ГО УЧЕТА

Виды факторов		Примеры факторов	Примеры факторов, влияющих на ресторанный бизнес
Внешние	Правовые	Завершение формирования нормативной правовой базы и ужесточение учета со стороны государства	Выпуск новых редакций имеющихся нормативных документов, вступление в силу новых ПБУ и др.
		Совершенствование законодательства, защищающего права собственников и инвесторов	Приток инвестиций в ресторанный бизнес
		Нововведения в сфере налогообложения	Появление различных видов налогообложения (ЕНВД, УСН)
		Развитие законодательства по ограничению монополизма и защита конкуренции	Стимулирование создания большего количества небольших ресторанов
	Экономические	Рост предпринимательской активности	Рост количества партнеров-контрагентов
		Рост доходов и покупательной способности населения	Рост спроса на услуги ресторана
		Получение Россией инвестиционно-го рейтинга	Рост возможностей по привлечению в развитие ресторанного бизнеса иностранных инвестиций, опыта и технологий
		Увеличение доли частной собственности	Практически полный переход ресторанного бизнеса в частные руки. Большой акцент на достижение прибылей и работу в интересах акционеров
		Цикличность экономических процессов	Ресторанный бизнес сильно подвержен, в первую очередь, сезонным циклам, т.к. в теплое время года количество открытых площадок и спрос на них существенно возрастают
		Усиление конкуренции	В ресторанном бизнесе, в особенности исходя из специфики его ориентации, в первую очередь, на предоставление услуг населению, влияние конкуренции на планирование деятельности и ценообразования очень высоко
		Изменения баланса между отраслями экономики	Развитие рыночного сектора общественного питания в России приходится на конец 90-х годов прошлого столетия. В настоящее время наблюдается рост индустрии пищевой промышленности, которая объединяет 30 отраслей и свыше 18 тыс. предприятий с общей численностью 1,4 млн. человек. Удельный вес ресторанного бизнеса среди других отраслей пищевой промышленности возрастает
		Появление на рынке более качественных подразделений, которым выдаются сырье и материалы и от которых приходится готовая продукция; сырье и материалы списываются согласно нормам на выпущенную продукцию; ведется планирование выпуска продукции, выполняется расчет потребности в сырье и материалах, формируются документы на отпуск в производство; проводится плановая и фактическая калькуляция себестоимости производства единицы продукции каждого вида, с учетом вспомогательных производств	Рост объемов использования ресторанами полуфабрикатов, импортного сырья и материалов, повышение конкурентоспособности отечественных производителей сырья и материалов улучшают качество продукции ресторанного бизнеса. Акцентируется внимание на учете таких особенностей, как наличие производственных подразделений, которым выдаются сырье и материалы и от которых приходится готовая продукция; сырье и материалы списываются согласно нормам на выпущенную продукцию; ведется планирование выпуска продукции, выполняется расчет потребности в сырье и материалах, формируются документы на отпуск в производство; проводится плановая и фактическая калькуляция себестоимости производства единицы продукции каждого вида, с учетом вспомогательных производств
		Укрепление курса рубля	Удешевление сырья (продуктов и полуфабрикатов) для производства блюд, расширение возможностей найма квалифицированных зарубежных специалистов (поваров)
		Укрупнение хозяйствующих субъектов	Укрупнение ресторанов, развитие сетей ресторанов
		Развитие международных экономических связей	Приток зарубежного капитала, трудовых ресурсов, технологий в сфере ресторанного бизнеса, приток иностранных туристов-клиентов ресторанов
	Политические	Усиливающаяся политическая стабильность внутри страны	Улучшение инвестиционного климата, увеличение возможностей для стабильной работы организаций, в т.ч. ресторанов
		Укрепление роли страны на международной арене	Упрощение работы представителей ресторанов (к примеру, снабженцев) за рубежом. Облегчение организации зарубежных подразделений
	Демографические	Снижение населения страны	Сокращение числа клиентов
		Рост урбанизации	Увеличение клиентской базы в городах
	Социальные	Изменения психологии потребителя	Повышение требовательности к качеству продуктов и услуг (блюд, обслуживания). Посещение ресторана становится более доступным, но не менее престижным
		Усиление социальной ориентации	Развивающийся ресторанный бизнес создает рабочие места, социальная защищенность работников отрасли возрастает, улучшаются условия труда
		Изменения социальных установок менеджеров	Повышается заинтересованность менеджеров ЦО в качестве производимой продукции (блюд) и предоставляемых услуг (обслуживании клиентов)

Виды факторов		Примеры факторов	Примеры факторов, влияющих на ресторанный бизнес
Внутренние факторы	Технико-технологические	Совершенствование технологий	Сокращаются издержки на изготавливаемые блюда и на обслуживание при росте качества. Делается акцент на учет высокой степени непрерывности технологического процесса, обусловленная необходимостью быстрой и своевременной переработкой сырья, преобладанием в технологии биохимических процессов; тесная связь между отдельными составными частями технологического процесса; невозможность или ограниченные возможности создания промежуточных запасов незавершенного производства; четкая и сравнительно небольшое разбиение процесса по стадиям; учет готовой продукции по партиям, поддержка классификации продукции рядом дополнительных признаков
		Внедрение новых информационных технологий, в т.ч. в маркетинге	Рост эффективности рекламных компаний, возможность оформления заказа через интернет
		Возрастающий уровень технической оснащенности и техническая модернизация производства	Повышение качества продукции и услуг при сокращении их себестоимости за счет внедрения новых печей, холодильников и т.п.
		Расширение номенклатуры выпускаемой продукции	Наметилась тенденция расширения меню даже в условиях небольших ресторанов. Большое внимание уделяется управлению запасами, поиску причин перерасхода
		Усиление автоматизации производственного процесса и процесса управления	В ресторанном бизнесе активно внедряются методы автоматизации как производственного процесса (технологические линии по производству блюд, напитков), так и процесса управления, все большее развитие получают программы учета, в т.ч. управленческого
		Уменьшение производственного цикла и возрастание оборачиваемости средств	В силу объемов производства крупные сетевые рестораны используют более длительный производственный цикл, однако общая тенденция – к его сокращению, т.к. сырье и готовая продукция имеют ограниченный срок годности, часто измеряемый часами, а качество блюд сильно зависит от свежести сырья
	Организационные	Совершенствование форм внутрифирменного управления	Внутрифирменное подразделение на центры ответственности
		Новации в механизмах организации производства	Новшества относительно типа организации производства, прерывности технологического процесса, форм специализированных цехов и др.
	Кадровые	Рост квалификации менеджеров и специалистов	Предоставление рестораном более качественных услуг. Возможность поиска на рынке труда
		Эволюция форм оплаты труда	Повышение заинтересованности персонала в результате методами, начиная от благодарностей и премий до вхождения в состав акционеров
	Финансовые	Совершенствование ценовой, товарной, сбытовой политики	Повышение устойчивости в конкурентной среде
		Совершенствование управления финансовой устойчивостью	Развитие хозяйственных связей предприятий ресторанного бизнеса с другими субъектами экономики (в первую очередь с банками), содействующих укреплению платежеспособности, повышению ликвидности, управлению структурой имущества и использованию механизма финансового рычага, достижению более высокого уровня прибыли и рентабельности

Уильямс Эдвардс Деминг в 1950 году [27, с. 14] разработал процессный подход к разработке управленческих решений, результатом чего стал классический цикл Деминга по принятию решений, который состоит из следующих составляющих:

- планирование (plan) – процессы необходимо описать, если они существуют, спроектировать, если их еще нет, и разработать план их внедрения, регламентировать, определить показатель результативности процессов, запланировать их значения;
- реализация (go) – реализовать план внедрения, осуществлять процессы в регулярной деятельности;
- проверка и анализ (check) – фиксировать значения показателей результативности, соотносить их с плановыми, выявлять проблемы и недостатки, и разработать направления совершенствования;
- действие (act) – совершать процессы, проводить их реинжиниринг.

В современной отечественной литературе существуют различные взгляды на набор элементов управленческого учета, реализация которых необходима для эффективного управления организациями. В частности, Грибановский В.М. считает, что управленческий учет включает три основные части: производственный учет, планирование и анализ [34, с. 9]. Такой перечень элементов, по нашему мнению, является неполным, так как не предусматривает никаких предварительных стадий (составление смет, планов), являющихся осно-

вой дальнейшего ведения учета, а также текущего обеспечения процесса предоставления управленческой информации (отсутствует элемент контроля).

Более полный набор элементов управленческого учета предлагает Карпова Т.П.:

- «нормирование;
- планирование;
- прогнозирование;
- стимулирование;
- непосредственно управление производством;
- финансирование и кредитование;
- ценообразование;
- организация труда и производства,
- техника и технология;
- информационное обеспечение» [45].

Однако, в вышеприведенной концепции, по нашему мнению, прослеживается неоправданная детализация элементов: такие составляющие, как нормирование, планирование и прогнозирование, частично дублируют друг друга. Вопросы стимулирования, управления производством, финансирования и кредитования, организации труда и производства, техники и технологии, информационное обеспечение можно представить единым элементом – организационно-техническое обеспечение.

Трудно согласиться с видением системы элементов управленческого учета, предложенным Акчуриной Е.В., Солодко Л.П., Казиным А.В. [11, с. 35]. По их мнению, это:

- совокупность детально проработанных форм и методов коммуникационной связи между подразделениями;
- обеспечение оперативности сбора и обработки информации;
- текущее планирование деятельности структурных подразделений;
- оперативный контроль за уровнем расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- анализ и прогнозирование сложившейся финансовой ситуации.

В указанной концепции элементы управленческого учета смешиваются с его формами, принципами и методами. Кроме того, в данном случае не учтено собственно видение учета и предоставления отчетности, которые являются важнейшими элементами управленческого учета и требуют их обязательного отражения. В рассматриваемой концепции содержание процесса планирования не уточняется. По нашему мнению, он должен быть представлен тремя уровнями:

- стратегическим;
- тактическим;
- операционным.

Более того, основываясь на выделении нами такого элемента управленческого учета, как организационно-техническое обеспечение, в представленном перечне к нему можно отнести вопросы по коммуникационной связи между подразделениями, обеспечению соблюдения принципов управленческого учета, например, оперативности сбора и обработки информации.

Наиболее удачно элементы управленческого учета представлены у М.А. Вахрушиной:

- бюджетирование;
- сегментарный учет и отчетность;
- управленческий контроль и анализ [25, с. 163].

Такая позиция нам наиболее близка: являясь лаконичной, она вместе с тем наиболее полно отражает весь процесс управления организацией. В то же время, в данной формулировке отсутствует организационно-техническая сторона, обеспечивающая функционирование всех вышеперечисленных элементов. Также акцентируем внимание на формулировке «сегментарный учет и отчетность». Ввиду того, что, согласно ПБУ 12/2000, выделяют операционные и географические сегменты, отметим, что не все организации имеют широкую географию деятельности или же выпускают большую номенклатуру продукции (товаров или услуг)⁵. Вместе с тем, некоторые авторы понятие сегментарного учета и отчетности в управленческом учете сводят к учету и отчетности по центрам ответственности. В любом случае, практически в любой организации учет и отчетность могут быть и не сегментарными. В связи с этим целесообразно выделять непосредственно ведение управленческого учета и составление внутренней отчетности.

Таким образом, учитывая отечественный опыт и разработки, а также исследования зарубежных авторов, в состав элементов системы управленческого учета, предопределяющих построение УПУУ, мы включили:

- планирование (стратегическое, тактическое, операционное);

- собственно учет;
- управленческую отчетность;
- управленческий контроль;
- управленческий анализ.

Практическая реализация указанных элементов возможна при соответствующем организационно-техническом обеспечении. Взаимодействие и взаимосвязь предложенных элементов представлены на рис. 4.3.

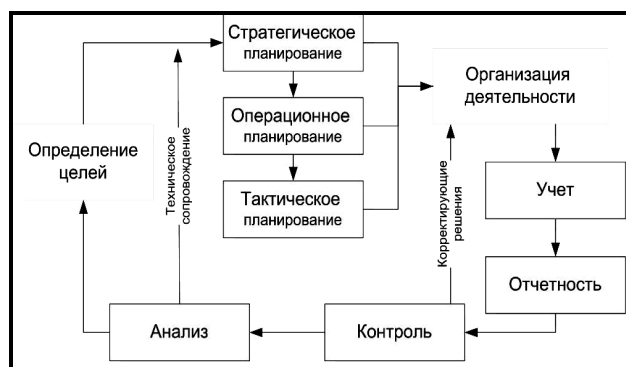


Рис. 4.3. Взаимодействие элементов управленческого учета в организации⁶

Как видно из рисунка, все выделенные элементы находятся в тесной взаимосвязи. Нарушение функционирования одного из них влечет за собой сбой гармоничной системы управления организацией. В связи с тем, что УПУУ должна строиться, учитывая задачи и содержание всех элементов, составляющих управленческий учет, по нашему мнению, необходимо остановиться подробнее на сущности и влиянии УПУУ на каждый из них.

Так как деятельность организации осуществляется в соответствии с плановыми решениями, первым элементом управленческого учета является планирование. В экономическом лексиконе нашей страны данное понятие появилось достаточно давно и дало название целой экономической системе – плановой экономике. «Планирование» тесно связано с современным термином бюджетирование, возникшим в бухгалтерской терминологии с началом реформ 90-х годов.

Понятия бюджетирования и бюджета подробно рассматривают такие ученые, как Бурцев В.В., Дука Б.Г., Ивашкевич В.Б., Керимов В.Э., Чугаева Т.Д., Шеремет А.Д. [21], [38], [41, с.449], [47, с.91], [79, с. 18], [80, с.86]. По их мнению, бюджетирование – это система краткосрочного планирования, а также внутрифирменного, корпоративного управления организацией по центрам ответственности и/или сегментам бизнеса с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами, позволяющих анализировать прогнозируемые и полученные экономические показатели в целях управления бизнес-процессами.

Определение термина «бюджет» сводится к понятию согласованного и сбалансированного краткосрочного плана, выраженного в натуральных и денежных единицах и объединяющего в себе основную, финансовую и инвестиционную деятельность компании. В частности, Ивашкевич В.Б. бюджет представляет «количественным и стоимостным выражением планов деятельности и развития организации, координирующим и конкретизирующим в цифрах проекты руководителей»

⁵ В этом же ключе корпоративным структурам при наличии у них дочерних и зависимых обществ можно предложить составление сводной (консолидированной) управленческой отчетности. (Сводная финансовая отчетность – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, сформированная в соответствии с утвержденными методическими указаниями (Приказ Министерства финансов РФ №112 от 30.12.1996 г., с изменениями и дополнениями в соответствии с Приказом №36н от 12.05.1999 г.)).

⁶ Составлено с использованием материалов Волковой О.Н. [65, с. 211].

[41, с. 449]. Наряду с этим, по определению Института дипломированных бухгалтеров и специалистов по управленческому учету (США), бюджет – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и / или расходы, которые должны быть понижены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели» [80, с. 86]. На наш взгляд, аналогом в отечественной практике является термин «техико-экономическое обоснование планов».

На понятии «планирование» акцентируют внимание такие ученые, как Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В., Вахрушина М.А., Герчикова И.Н., Карпова Т.П., Керимов В.Э., Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. [11, с. 39], [24, с. 293], [30, с. 217], [44, с. 40], [47, с. 87], [78, с. 8]. По их мнению, планирование представляет собой систему описания вариантов действий, которые могут быть осуществлены в будущем, особый тип процесса принятия решений, умение предвидеть цели и результат деятельности предприятия. Назначение планирования видится в стремлении заблаговременно учесть по возможности все внутренние и внешние факторы, обеспечивающие благоприятные условия для нормального функционирования и развития предприятия. Западные ученые Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. определяют планирование (planning) как «описание задач, проектирование возможных результатов и выбор пути их достижения» [78, с. 8]. Коллектив авторов Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В. [11, с. 39] тесно связывают процессы планирования и нормирования.

Анализируя приведенные определения, можно заключить, что бюджетирование является составляющей планирования. Многие современные методы бюджетирования основаны на традиционных способах планирования. Процесс планирования, в отличие от бюджетирования, включает в себя не только решение текущих, тактических задач, но также определяет и стратегию организации. Таким образом, бюджетирование является, на наш взгляд, низшим уровнем планирования в организации.

Достоверность предложенных определений подтверждается практикой, где процесс бюджетирования неразрывно связан с принятием плановых решений администрацией и менеджерами, вернее, исходит и уточняет составляемые ими бизнес-планы и тем самым приводит в количественный (цифровой) вид стратегические планы организации. Но планы эффективны лишь тогда, когда основанием является использование статистических исследований и анализ результатов хозяйственной деятельности, т.е. нормирование, базирующееся на научно обоснованных расчетах оптимальных норм и нормативов, которые классифицируются и группируются по центрам ответственности, продуктам и операциям.

В конечном итоге эффективность процесса бюджетирования определяет успешность работы организации в целом. При этом внедрение и использование процедуры планирования помогает выявить и классифицировать многие проблемы компании, которые до этого могли оставаться в тени. В свою очередь, этот процесс позволяет руководству организации или утвердиться в своем решении, или изменить его на основе предварительно выведенных управленческим учетом финансовых результатов. Уже заранее, ссылаясь на данные

итогового плана прибылей и убытков, бюджета доходов и расходов, бюджета движения денежных средств, прогнозируемого баланса, опытный руководитель оценит работу компании в целом и структурных подразделений в частности, то, как планы отразятся на финансовом состоянии организации, что может помешать их выполнению, и многое другое. С помощью бюджета можно осуществлять контроль выполнения плана, не только сравнивая полученные результаты со взятыми за аналогичный период, но и с бюджетными результатами, что стимулирует обратить внимание на «слабые» места и принять оперативные меры. Таким образом, бюджеты представляют собой ключевой инструмент системы управленческого контроля.

Вторым элементом системы управленческого учета является ведение собственно учета. Этот вопрос будет подробно освещен в параграфе 2.4 представленной работы. Здесь нужно отметить, что ряд ученых, среди которых Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Мизиковский И.Е., Казин А.В., Карпова Т.П., Керимов В.Э. и др. [11, с. 14], [56, с. 138], [44], [47], считает необходимым ведение управленческого учета по таким видам деятельности, как снабженческо-заготовительная, производственная, коммерческая, финансово-сбытовая и организационная. По мнению авторов, подразделение учета на отдельные составляющие зависит от объективных условий хозяйствования каждой организации, их набор сугубо индивидуален.

При наличии у организации необходимости выделения географических, операционных или иных сегментов, по решению руководства, может осуществляться ведение сегментарного учета. Определенную помощь в организации такого учета может оказать ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» [8]. Но, во-первых, это положение затрагивает, в основном, вопросы отчетности, лишь косвенно касаясь теоретико-методологических основ самого учета, а во-вторых, оно регламентирует составление бухгалтерской отчетности по сегментам для внешних пользователей.

Само положение является прообразом МСФО 14 «Сегментарная отчетность». Оба стандарта, в частности, выделяют два типа сегментов: операционные и географические.

Первой и основной отличительной чертой управленческого сегментарного учета от сегментарного учета, регулируемого ПБУ 12/2000, на наш взгляд, является то, что во внутреннем учете сегментами могут стать любые центры ответственности организации. В управленческом сегментарном учете аккумулируется не только финансовая, но и нефинансовая информация о результатах деятельности сегментов, используются качественные показатели. Второе отличие состоит в том, что затраты и результаты определяются в отношении деятельности сегментов, критерии формирования которых избираются организацией самостоятельно, а не опираясь на принципы их выделения, описанные в ПБУ 12/2000⁷. Третьей отличительной чертой является то,

⁷ Для выделения операционных сегментов необходимо, чтобы они существенно различались в отношении риска производства и продажи продукции (различная рентабельность), процессов производства товаров, выполнения работ и оказания услуг, методов продажи товаров и распространения услуг. Критериями выделения части компании в географический сегмент считаются: сходство экономических и политических условий, осуществляемых операций, особые риски, существующие в определенном регионе, валютные риски и валютные ограничения ПБУ 12/2000.

что сегментарный учет следует рассматривать не столько как учетный процесс, сколько как «поведенческую» технологию, поскольку в нем существенна организационная и мотивационная психология [25, с. 184].

Мы разделяем взгляд на определение сегментарного учета как элемента управленческого, данное Вахрушиной М.А.: «... это система сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений (сегментов) организации» [23, с. 9]. Предлагаем его дополнить следующим: в подразделениях (сегментах), определенных организацией самостоятельно на основе собственных критериев, учитывается, помимо финансовой, также и нефинансовая информация, присущая управленческому учету.

Наряду с этим, с 01.01.2009 года вступает в силу МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», который заменяет собой МСФО (IAS 14) «Сегментная отчетность». В новой версии положения выделяются исключительно операционные отчетные сегменты, представляющие собой компоненты компании, о которых имеется отдельная информация, подлежащая регулярной оценке руководителем, принимающим операционные решения [23, с. 9]. В силу этого понятие сегментной отчетности все больше приближается к представлению информации, необходимому для внутреннего управления. Наряду с этим, такая информация может быть использована для подготовки внешней отчетности по МСФО.

Третьим элементом управленческого учета является отчетность как заключительный этап любой системы учета. Именно отчетность служит основанием для принятия управленческих решений, контроля деятельности центров ответственности, объективной оценки качества работы возглавляющих их менеджеров. Существует вариант отдельного составления отчетности снабженческо-заготовительной, производственной и коммерческо-бытовой деятельности [47, с. 102, 156, 238].

Управленческая отчетность в работах таких авторов, как Ивашкевич В.Б., Керимов В.Э., Шеремет А.Д. [41, с. 517], [47, с. 102, 156, 238], [80, с. 428], представается в виде системы взаимосвязанных фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей, характеризующих условия и результаты деятельности предприятия (хозяйствующего субъекта) как экономической и производственной единицы, а также составляющих его элементов (областей бизнеса) за истекший период. Здесь следует уточнить лишь то, что в отличие от финансового учета словосочетание «истекший период» применительно к управленческому учету несколько меняет свое значение, ведь управленческая отчетность составляется по требованию (например, за день, за час и т.д.). Вместе с тем считаем необходимым добавить, что предложенный авторами комплекс включает в себя также совокупность данных и показателей как по предприятию в целом, так и в разрезе структурных и производственных подразделений, центров затрат и прибылей, что является аналогом составления сегментарной отчетности.

Изложенное выше позволяет определить сегментарную отчетность как сформированную по центрам ответственности бизнеса организации. Управленческая отчетность помогает в работе руководителям любого уровня, будь то администрация, менеджеры или руководители структурных подразделений.

В конкурентной среде рыночных отношений эффективный управленческий контроль, при прочих равных

условиях, является гарантией успешной деятельности организации, поскольку этот элемент управленческого учета нацелен, в первую очередь, на повышение эффективности предпринимательской деятельности.

Понятию «управленческий контроль» в современной литературе уделено достаточно много внимания в работах таких авторов, как: Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В., Бурцев В.В., Вахрушина М.А., Герчикова И.Н., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Шеремет А.Д., Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. [11, с. 224], [20], [25, с. 197], [30, с. 230], [41, с. 464], [44, с. 40], [80, с. 400]. В частности, Шеремет А.Д. определяет его как «процесс влияния менеджеров на работников предприятия для эффективной реализации организационной стратегии» [80, с. 400]. Карпова Т.П. приводит аналогичное определение: «контроль – проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджера». На наш взгляд, представленные определения достаточно узки и сконцентрированы лишь на психологическом аспекте управления организацией. Вместе с тем, наряду с вопросами оперативного руководства, контроль в управленческом учете является одним из главных инструментов достижения организацией намеченных целей в долгосрочной перспективе, а также выработки стратегии и принятия решений, обеспечивающих нормальное функционирование фирмы. В связи с этим наиболее актуальным нам представляется определение коллектива авторов Акчуриной Е.В., Солодко Л.П., Казина А.В. Под системой контроля они понимают «коммуникационную сеть управленческого учета, с помощью которой обеспечивается соответствие решений, принятых на предприятии, с реализацией их на практике, и основу правилных действий в будущем» [11, с. 224]. В данном определении отражено стратегическое назначение управленческого контроля. Кроме того, в сферу управленческого контроля включаются не только внутренняя организация предприятия, требования и процедуры управления, внутрифирменная культура, но и внешняя среда предприятия.

Мы согласны с определением управленческого контроля, данным Бурцевым В.В., в котором нашли свое отражение все нижеперечисленные этапы проведения контроля. Первый этап (предварительного контроля) проводится до начала исполнения бюджетов. Его задача состоит в определении состояния объекта и выявлении препятствий для выполнения планов. Второй этап (текущий) осуществляется непосредственно в ходе исполнения бюджета. Здесь сопоставляются фактические и плановые показатели, выявляются отклонения, превышающие предельно допустимый уровень, их причины, и осуществляются корректирующие действия, базирясь на обратной связи через систему учета. На этом же этапе происходит пересмотр планов, если становится ясно, что они не могут быть выполнены. Заключительный бюджетный контроль осуществляется либо сразу по завершении деятельности, для которой определяется бюджет, либо по истечении определенного заранее периода времени путем сопоставления фактических результатов и бюджетных показателей.

Таким образом, управленческий контроль представляет собой механизм, направляющий деятельность организации на выполнение заданий, ранее установленных и определенных политикой руководства фирмы, и позволяющий выявлять и устранять возникающие отклонения посредством обратной связи с подразделениями. Важнейшей составляющей управленческого

контроля является выработка критериев оценки деятельности сегментов бизнеса, мотивирующих их к принятию адекватных управленческих решений. При этом адекватными следует считать также воздействия на объект управления, экономические и социальные последствия которых выгодны не только менеджеру данного уровня управления, но и организации в целом. Управленческий контроль не включает в себя функции других элементов системы управленческого учета, а взаимодействует с ними, оказывая при этом активное влияние на эффективность их применения.

Элементы управленческого учета, рассмотренные выше, тесно связаны с управленческим анализом. Вопросы экономического анализа в целом, без явного выделения его управленческого аспекта, подробно рассмотрены в научных трудах крупных ученых в области экономического анализа (Артеменко В.Г., Гиляровой Л.Т., Ефимовой О.В., Ковалева В.В., Мельник М.В., Остаповой В.В., Радченко Ю.В., Савицкой Г.В., Шеремета А.Д. и др. [12], [14], [31], [49], [64], [80]). И лишь немногие работы полностью посвящены и адресно рассматривают вопросы управленческого анализа [25, с. 187]; [41, с. 473]; [79, с. 18].

Большинство ученых единодушно в том, что управленческий анализ, являясь одной из составляющих управленческого учета, тесно связан с управлением организацией в целом, т.е. с менеджментом. С этим трудно не согласиться. Однако, содержание и задачи управленческого анализа в современной литературе должным образом не раскрываются, несмотря на то, что он чрезвычайно важен для внутреннего управления. Отличительными чертами этого элемента управленческого учета являются нацеленность на будущие результаты, обеспечение максимального использования имеющихся ресурсов, исследование результативности процессов производства, снабжения, сбыта, маркетинга, эффективности управления оборотным капиталом, состояния учетной системы и налогового планирования, инвестиционной политики и выявление в конечном итоге факторов, тормозящих производство.

В связи с тем, что в основе планирования и контроля лежит анализ прошлой финансовой и нефинансовой информации, а на базе проведенного впоследствии исследования можно констатировать результативность деятельности организации и планировать дальнейшее развитие, делаем вывод, что эти три процесса тесно взаимосвязаны.

Все вышеперечисленные элементы управленческого учета не могут функционировать без организационной составляющей и текущего технического обеспечения. Система управленческого учета организации будет успешной, если каждый ее элемент эффективно используется и функционирует благодаря системе, созданной УПУУ. Следовательно, одной из основных задач УПУУ является создание условий для оптимальной работы указанных элементов в управленческой системе организации.

При прохождении этапов определения метода учета отдельных элементов и подготовки проекта УПУУ, необходимо принимать во внимание, что все составляющие УПУУ разделы взаимосвязаны. Согласно нашей классификации аспектов УПУУ, организационный раздел является отправной точкой, фундаментом и рассматривает вопросы формирования управленческой службы в компании, организации документообо-

рота и других организационных вопросов. К вопросам технического аспекта учетной политики мы относим рабочий план счетов, форму управленческого учета и соответствующие ей регистры по различным участкам учета, использование технологии при обработке учетной информации и др. Осуществление же методических аспектов учетной политики невозможно без хорошо сформированных вышеуказанных аспектов. Для наглядности содержание трех составляющих УПУУ представлено на рис. 4.4.

Как свидетельствуют наши исследования, УПУУ разрабатывают немногие российские компании, представляющие, как правило, крупный бизнес. Но даже в этих случаях она носит фрагментарный характер, охватывая лишь отдельные аспекты деятельности организаций. В частности, компания «ДаймлерКрайслер Автомобили РУС», генеральный импортер концерна DaimlerChrysler AG в России, активно использует инструмент управленческого контроля, возложив полномочия по его проведению на отдел контроллинга и риск-менеджмента. Крупный оператор мобильной связи ОАО «МобильныеТелеСистемы», известный как МТС, имеющий обширную сеть филиалов по стране, использует интегрированную связь управленческого и финансового учетов, которая проявляется в действии принципа единичного ввода данных работником бухгалтерии, на базе чего отделы корпоративной отчетности и управленческого учета занимаются составлением внутренних отчетов.

Ввиду того, что в современных исследованиях не освещен вопрос о составе элементов того или иного раздела УПУУ, для определения содержания организационного аспекта УПУУ мы будем придерживаться позиции, обозначенной в п.1.3., где указано, что организационный аспект включает вопросы осуществления способов ведения управленческого учета с точки зрения построения бухгалтерской службы, ее места в системе управления, взаимодействия с другими службами. Данные разделы содержатся в рассмотрении современными авторами темы организации управленческого учета, что влечет за собой необходимость изучения этого понятия.

Организацию управленческого учета различные специалисты понимают по-разному. Например, Карпова Т.П. рассматривает ее с точки зрения руководства подразделениями организации: формирования центров ответственности, установления связей и взаимоотношений между подразделениями, построения системы показателей, форм внутренней отчетности и т.д. [44]. Вахрушина М.А. акцентирует свое внимание на формах связи управленческой и финансовой бухгалтерии в части отражения хозяйственных операций на счетах, что немаловажно [24, с. 343]. Коллектив авторов Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В. обращает внимание на организацию учета по центрам ответственности, документооборот, автоматизацию, внутреннюю отчетность и др. [11, с. 355]. Каверин М.М. в своей диссертационной работе представляет организацию управленческого учета в виде блочной модели, включающей матрицу задач, для решения которых осуществляется управленческий учет и плоскости, соответствующие условиям, характеризующим организацию управленческого учета [42, с. 28].

Нужно отметить, что все рассмотренные выше позиции относятся к разряду практических рекомендаций

по отдельно взятому вопросу. Целью нашей работы является составление наиболее универсального и полного перечня вопросов, подлежащих раскрытию в УПУУ каждой организации на основе практических примеров. В связи с этим, нам ближе обобщенное понимание организации управленческого учета Каверина М.М. [42, с. 28] как создания всех условий, необходимых для предоставления управляющей системе

предприятия информации для принятия управленческих решений и контроля за их выполнением. Следовательно, организационный аспект УПУУ включает в себя построение службы управленческого учета, ее взаимодействия с другими подразделениями и т.п., т.е. организационные вопросы формирования среды для подготовки информации для принятия управленческих решений и контроля за их выполнением.

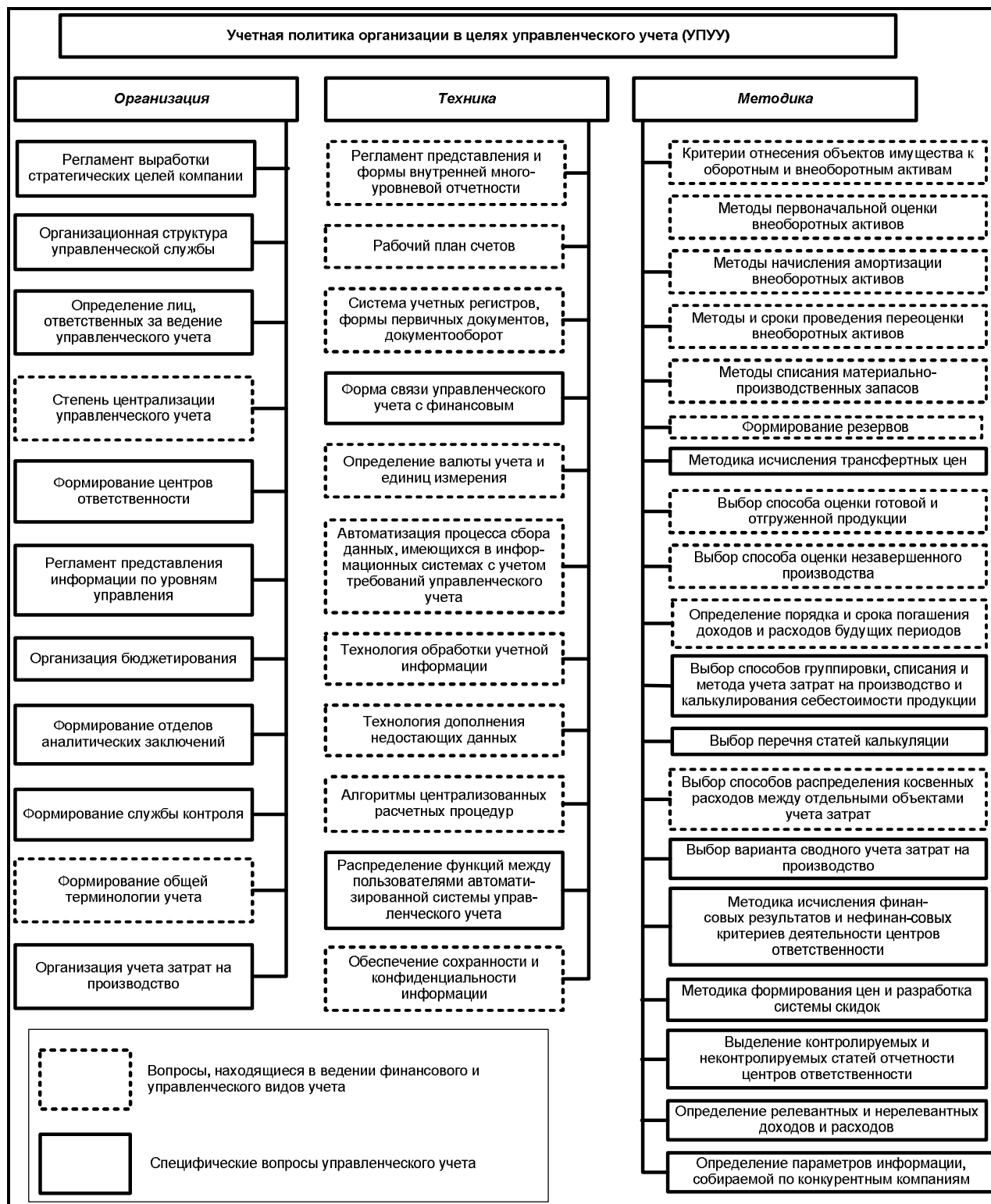


Рис 4.4. Содержание учетной политики в системе управленческого учета

При формировании организационного аспекта УПУУ следует создать возможности для реализации элементов управленческого учета (планирования, управленческого учета и отчетности, управленческого контроля и анализа, организационно-технического обеспечения). Именно с точки зрения создания таких условий и следует рассматривать организационный аспект.

Учетную политику следует оформить надлежащим образом. Во-первых, это можно сделать приказом руководителя организации. Но в таком случае документ будет громоздким и объемным. Второй способ состоит в том, чтобы каждый вопрос УПУУ утверждать отдельным приказом, что представляется трудоемким процессом. Третий, наиболее оптимальный, по нашему мнению, вариант, заключается в утверждении одного приказа со ссылкой на приложения к УПУУ, подробно раскрывающие ведение тех или иных вопросов. Для удобства способы управленческого учета, избранные организацией при формировании учетной политики, рекомендуется применять с 01 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они должны применяться всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации, независимо от места их нахождения.

Многие авторы (например [11, с. 27]) объединяют технику и организацию управленческого учета в один организационно-технический раздел, определяющий структуру службы, занимающейся управленческим учетом, финансовую структуру организации для осуществления бюджетного управления (на основе центров финансовой ответственности) с разработкой определенных стандартов документооборота и др. Описание вопросов, входящих в технический аспект УПУУ, в научных исследованиях не содержится. В связи с этим следует обратиться к словарю, согласно которому техника учета – это совокупность средств (вычислительных машин, измерительных приборов, учетных регистров и т.д.) и приемов, с помощью которых осуществляется учетный процесс [83, с. 962]. Следовательно, технический аспект УПУУ – это единство средств и приемов, используемых организацией при осуществлении ведения управленческого учета.

Общих рекомендаций по составлению УПУУ не существует, однако, определение отдельных положений методического раздела учетной политики для целей управленческого учета можно найти в работах таких современных авторов, как: Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В., Богатырева Е.И., Ежова А.И., Каверин М.М., Кирьянова З.В., Кондраков Н.П. [11, с. 27], [18], [40], [42], [48, с. 172], [51]. Методический раздел учетной политики определяет правила собственно учета в организации.

По нашему мнению, данный раздел УПУУ не должен повторять положений учетной политики для целей финансового и налогового видов учета: подобная ситуация повлечет за собой неоправданное дублирование хозяйственных операций, что является нецелесообразным и усложнит процесс учета. Мы считаем, что в вопросе формирования методического раздела учетной политики для целей управленческого учета большее внимание стоит уделить, во-первых, вопросам, в которых методы подготовки информации могут различаться (например, при оценке МПЗ, списываемых в производство, в финансовом и налоговом учетах, в отличие от управленческого, не предусмотрены такие

методы, как ХИФО, ЛОФО), во-вторых, способам калькулирования себестоимости реализуемой продукции, планированию затрат и контролю за использованием средств, в-третьих, разработке и учету нефинансовых показателей.

Проведенное исследование позволило сделать вывод, что внедрение учетной политики для целей управленческого учета, даже в объеме ее отдельных элементов, призвано стать действенным инструментом повышения конкурентоспособности хозяйствующих субъектов, создания для них условий занятия лидирующих позиций на рынке. Повышение эффективности отдельных отечественных организаций, внедривших УПУУ, явится, в свою очередь, дополнительным стимулом для интенсификации экономического развития России в целом.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ, часть 3 от 26.11.01 г. №146-ФЗ, часть 2 от 26.01.96 г. № 14-ФЗ, часть 1 от 30.11.94 г. №51-ФЗ.
2. Федеральный закон РФ «О коммерческой тайне» от 29.07.04 г. №98-ФЗ. Принят Государственной Думой 09 июля 2004 года, одобрен Советом Федерации 15 июля 2004 года.
3. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ.
4. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.
5. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Минфина РФ от 01.07.04 г. №180.
6. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утв. Постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. №283.
7. Положение «По ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации», утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утв. Приказом Минфина РФ от 27.01.00 №11н.
9. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, утв. Протоколом заседания Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития РФ от 22.04.02 г. №4.
10. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М.: Вершина, 2006. – 512 с.: ил., табл. + [1] CD. – ISBN 5-9626-0161-0. Агентство СІР РГБ.
11. Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В. Управленческий учет: Учебно-практическое пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004. – 480 с.
12. Анализ финансовой отчетности: / под ред. О.В. Ефимовой, М.В. Мельник. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ОМЕГА-Л, 2006. – 408 с.: табл. – 15ВМ 5-98119-400-6.
13. Анищенко А.В. Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета на 2007 год. М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2007. – 220 с.
14. Артеменко В.Г., Остапова В.В. Аналитические возможности бухгалтерской (финансовой) отчетности. М.: ОМЕГА-Л, 2006. – 270 с.
15. Байкалова С.В. Управленческий учет – нелегкая задача? // Московский бухгалтер – март 2005. №3.
16. Бакаев А.С. Интервью // Двойная запись – 2005. №2.
17. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. 2-е изд., перераб. – М.: Бухгалтерский учет, 1995. – 112 с.
18. Богатырева Е.И. Формирование учетной политики организации // Бухгалтерский учет – декабрь 2004. №23.
19. Брызгалов В.В., Новикова О.А. Учетная политика организации на 2007 год. – М.: Вершина, 2007. – 208 с.

20. Бурцев В.В. Управленческий контроль как система // Менеджмент в России и за рубежом – 1999. №5.
21. Бурцев В.В. Информационная функция управленческого учета // Финансовая газета. Региональный выпуск – октябрь 2003. №41.
22. Бухгалтерский учет / под ред. Ю.А. Бабаева – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 476 с.
23. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. М.: АҚДИ Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.
24. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для ВУЗов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: ОМЕГА-Л, 2003. – 528 с.
25. Вахрушина М.А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учета. Дис. на соиск. уч. ст. докт. экон. наук. – М., 2002.
26. Вахрушина М.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; ВЗФЭИ; под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Вузовский учебник, 2005. – 320с. – ISBN 5-9558-0026-3: 35-99.
27. Вишняков О., Тулинцев К. Процессный подход к управлению организацией // Финансовая газета – декабрь 2004. №50.
28. Волкова О.Н. Управленческий учет: Учеб. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – 472 с.
29. Воробьев С.Н., Уткин В.Б., Балдин К.В. Управленческие решения: Учебник для ВУЗов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 317 с. (Серия «Профессиональный учебник: менеджмент»).
30. Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник для ВУЗов. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 511 с. (Серия «Золотой фонд российских учебников»).
31. Гиляровская Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник / Л.Т. Гиляровская, Д.В. Лысенко, Д.А. Ендовицкий; [ВЗФЭИ]. – М.: Проспект, 2006. – 360с.
32. Гладков И.С. Менеджмент: Учеб. пособие – М.: Дашков и К°, 2003. – 312 с.
33. Гоберман В.А., Гоберман Л.А. Основы производственного менеджмента: моделирование операций и управленческих решений: Учеб. пособие. – М.: Юрист, 2002. – 336 с.
34. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России // Управленческий учет – 2005. №01.
35. Гришкина С.Н., Рожнова О.В. Формирование учетной политики в различных хозяйствующих субъектах. – М.: ФА, 2000. – 128 с.
36. Джон Блейк, Ориол Амаг. Европейский бухгалтерский учет: Справочник / Пер. с англ. – М.: Филинь, 1997. – 400 с.
37. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с. (Серия «Зарубежный учебник»).
38. Дука Б.Г. Бюджетирование: где «спотыкаются» ваши финансы... // ФПА АҚДИ «Экономика и жизнь» – декабрь 2001. Выпуск 18.
39. Ежова А.И. Организация управленческого учета в крупной компании // Финансовые и бухгалтерские консультации – декабрь 2000 г. №12.
40. Замирович Е.Б. Налоговая политика организации // Финансовая газета. Региональный выпуск – март 2004, №№ 11, 12.
41. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для ВУЗов. – М.: Юрист, 2003. – 618 с.
42. Каверин М.М. Управленческий учет: организация, методика, опыт внедрения. Дис. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук. – М.: 2002. – 196 с.
43. Карданская Н.Л. Управленческие решения: Учеб. для ВУЗов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Единство, 2003. – 416 с.
44. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учеб. для ВУЗов – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
45. Карпова Т.П. Учет производства как начальный этап управленческого учета // Бухгалтерский учет – октябрь 2000. №20.
46. Катцына С.А. Адаптация современных зарубежных систем хоз. учета у практике управления рос. Предприятиями. Дис. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук. – Красноярск: 2003. – 212 с.
47. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учеб. – М.: Дашков и К°, 2003.
48. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и Статистика, 1998. – 256 с.
49. Ковалев В.В. Ведение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 1999.
50. Коваль Л.С. Учетная политика организации. М.: Юстицинформ, 2007. – 328 с.
51. Кондраков Н.П. Управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: ИПБ – БИНФА, 2002.
52. Кузьмина М.С. Формирование управленческой учетной политики // Бухгалтерский учет – 2007. №04.
53. Лазарева Е.Н. Принципы организации управленческого учета в холдингах // Управленческий учет – 2005. №01.
54. Медведев М.Ю. Основные проблемы российского учета // Финансовые и бухгалтерские консультации – август 2000. №8.
55. Медведев М.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая. – 4-е изд., стереотип. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2005. – 328 с.
56. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета: теоретико-методологический аспект. Дис. на соиск. уч. ст. докт. экон. наук. – Нижний Новгород: 2006. – 328 с.
57. Морозова Ж.А. Учетная политика на 2007 г. М.: Индекс Медиа, 2007. – 304 с.
58. Николаева С.А. Учетная политика организации. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 336 с.
59. Николаева С.А. Учетная политика организации на 2003 год // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь» – декабрь 2002. Выпуск 50.
60. Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет – 2005. №3.
61. Петров А.М. Общественное питание: учет и калькулирование себестоимости / под ред. А.М. Петрова. – М.: Омега-Л, 2006. – 431 с.
62. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет – октябрь 2000. №19.
63. Попова Л.В. Интервью // Управленческий учет – 2005. №01.
64. Радченко Ю.В. Анализ финансовой отчетности: Учеб. пособие для вузов / под ред. Ю.В. Радченко. – Ростов н/Д: Феникс, 2006. – 192 с. (Серия «Высшее образование»).
65. Рассказова-Николаева С.А. Учетная политика организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – Изд. 10-е перераб. и доп. – М.: АҚДИ «Экономика и жизнь», 2006. – 624 с.
66. Рожнова О.В., Гришкина С.Н. Учетная политика предприятия. Формирование, раскрытие. – М.: Экзамен, 2001. – 160 с.
67. Саак А.Э., Тюшняков В.Н. Теория управления: Учеб. пособие. – Таганрог: ТРТУ, 2003. – 128 с.
68. Сабанин Р.Л. Доходы и расходы в системе бухгалтерского учета и в налогообложении. Дис. ... канд. экон. наук. М.: 2002. – 182 с.
69. Сафаров А.А. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета // Управленческий учет – 2006 г., № 5
70. Середа К.Н. Учетная политика организации. Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 320 с. (Серия «Библиотека бухгалтера и аудитора»).
71. Смирнов Э.А. Разработка управленческих решений: Учеб. для ВУЗов. – М.: ЮНИТИ ДАНА, 2000. – 271 с.
72. Советский энциклопедический словарь / под председ. ак. А.М. Прохорова. – М.: 1981. – 1598 с.
73. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя (с учетом нового Плана счетов 2001 г.). М.: Проспект, 2001.
74. Суворов А.В. Международные и российские подходы к учетной политике хозяйствующих субъектов // Бухгалтер-

- ский учет в бюджетных и некоммерческих организациях – февраль, март 2005. №№4, 5.
75. Тронин Ю.Н., Маслечников Ю.С. *Управленческие решения: Учеб. пособие для вузов.* – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 310 с. (Серия «Профессиональный учебник: Менеджмент»).
 76. *Управление – это наука и искусство* / под ред. А. Файоль, Г. Эмерсона, Ф. Тэйлора, Г. Форда. – М.: Республика, 1992. – 351 с.
 77. Фатхутдинов Р.А. *Управленческие решения: Учебник.* – Изд. 5-е, перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 314 с. (Серия «Высшее образование»).
 78. Хонгрэн Ч.Т., Фостер Дж. *Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова.* – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.: ил. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
 79. Чугаева Т.Д. *Управленческий учет на предприятиях швейной отрасли промышленности. Дис. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук.* – М.: 2003. – 136 с.
 80. Шеремет А.Д. *Управленческий учет: Учебное пособие* / под ред. А.Д. Шеремета. – Изд. 2-е, испр. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
 81. Шнейдман Л.З. *Учетная политика при переходе России к рыночной экономике. Автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук.* – М.: 1995.
 82. Шнейдман Л.З. *Как согласно МСФО формируется учетная политика компании?* // Финансовая газета – июнь 2002. №24.
 83. *Экономический словарь* / под ред. А.Н. Азриляна. – М.: Институт новой экономики, 2007. – 1152 с.
 84. Юдина Л.Н. *Управленческий учет и контроллинг* // Финансовый менеджмент – 2005. №1.
 85. Ян Вильямс. *Справочник GAAP с комментариями.* (Выпуск 1). – М.: ИНФРА-М, 1998. – XI, 149 с.
 86. <http://www.debet.ru/articles/uchet.html> / Рассказова-Николаева С.А. Учетная политика сегодня: принципы, нормы, условия.

Лялькова Евгения Евгеньевна

Рецензия

Практика применения управленческого учета российскими организациями в последние годы получает все большее распространение. В то время как вопросам его организации как целостной информационной системы, направленной на удовлетворение информационных запросов менеджмента, в научных исследованиях и на практике уделяется достаточное внимание, формирование учетной политики для целей управленческого учета должного отражения в научных исследованиях пока еще не находит. Вместе с тем, управленческая учетная политика должна стать важнейшим документом, определяющим правила и принципы ведения управленческого учета хозяйствующим субъектом. Вышеизложенное позволяет оценить статью как весьма своевременную и актуальную.

В предложенной статье раскрыта сущность понятия «учетная политика в системе управленческого учета» и обоснована целесообразность ее применения. Наряду с этим сформулированы предложения, направленные на создание методики формирования управленческой учетной политики и раскрыты ее основные этапы. В частности, рассмотрены факторы, влияющие на формирование управленческой учетной политики, классификация принимаемых решений и необходимые к отражению элементы системы управленческого учета.

Считаю, что представленная статья обладает научной новизной и имеет практическое значение. Вышеизложенное позволяет заключить: статью Ляльковой Е.Е. «Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования и информационное значение» можно рекомендовать к публикации.

Вахрушина М.А., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и АХД» ГОУ ВПО ВЗФЭИ

10.11. ACCOUNTING POLICY IN MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM: A PROCEDURE OF SHAPING AND INFORMATIONAL SIGNIFICANCE

E.E. Lyalkova, Post-graduate, All-Russian Distance Institute of Finance and Economics, (Moscow), Chair of Accountancy and Financial Analysis

An accounting policy for management accounts is proposed for implementation in the article. Practicability of its implementation is proved; advices on its usage are given. Ideas are proposed on the issues how to structure the process of formation of the accounting policy for management accounts. A classification is given of the management accounts elements and other factors necessary to be under consideration in the context of the accounting policy for management accounts. An interconnection is regarded between different elements of the accounting system of the company. Importance is emphasized of the accounting policy for management accounts for the supplying with the unique management information. It is also proved that this characteristic for the management accounts information can be effectively structured and analyzed by means of the accounting policy for management accounts. An author also suggests some more precise terminology definitions in the field of management accounts.