



**ЭКОНОМИКА В ФОКУСЕ ИССЛЕДОВАНИЙ МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ:
НОВЫЕ ДОМИНАНТЫ НАУЧНОГО ПОИСКА**

Статьи

УДК 657
ББК 65.052.201.2

**ВНУТРЕННЯЯ И ВНЕШНЯЯ РЕГЛАМЕНТАЦИЯ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
ИНТЕГРИРОВАННЫХ КОМПАНИЙ**

Р.В. Глущенко

Рассмотрена система нормативного регулирования управленческого учета в сравнении с бухгалтерским учетом. Сделан вывод о недостаточности внешних нормативных документов для надлежащей его организации. Разработана трехуровневая система внутренних нормативных документов по управленческому учету для интегрированных компаний.

Ключевые слова: управленческий учет, интегрированные компании, нормативное регулирование, трехуровневая система, внутренняя стандартизация управленческого учета.

Становление и дальнейшее развитие в нашей стране интегрированных агроформирований, усиление конкуренции, постепенное вхождение в сферу международных рыночных отношений изменяют традиционное представление об управленческом учете. Эти факторы оказывают существенное влияние на постановку и решение новых, все более сложных и значимых вопросов в системе управленческого учета, превращая его в важней-

ший ресурс для принятия экономически обоснованных, эффективных решений и инструмент повышения конкурентоспособности и устойчивости хозяйствующего субъекта в рыночном пространстве. Современный управленческий учет сформировался в достаточно обширную и динамичную область научных знаний и практического опыта.

Классическая точка зрения предполагает, что различными правовыми нормами и стандартами установлены четкие требования по предоставлению финансовой информации и степени полноты и достоверности отражения результатов деятельности корпораций в отчетности. Управленческая информация ре-

гулируется на основе внутренних документов и политики компании.

Так, профессор М.А. Вахрушина отмечает, что в отличие от бухгалтерского финансового учета, правила ведения которого определяются целой системой нормативного регулирования, управленческий учет подобной регламентации подвержен быть не может. Менеджмент каждой коммерческой организации имеет собственную целевую направленность, в связи с чем построение системы управленческого учета становится для нее своеобразным ноу-хау [1, с. 52].

В целом, соглашаясь с мнением профессора М.А. Вахрушиной, мы считаем, что говорить о полном отсутствии нормативного регулирования управленческого учета не корректно. Сложившаяся в нашей стране система нормативного регулирования бухгалтерского учета дает возможность реальной организации управленческого учета в современных условиях. Следовательно, можно утверждать, что в России уже давно существует нормативная база для становления и развития управленческого учета.

Так, в Федеральном законе № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» сформулированы основные задачи бухгалтерского учета (формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей, предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации [13, с. 23]), которые определяют функции бухгалтерского учета по обслуживанию информационных потребностей внутренних пользователей, что является одной из основных задач управленческого учета. Этим же законом предусмотрены самостоятельная разработка учетной политики организации, утверждение рабочего плана счетов, форм нетиповых первичных документов, внутренней отчетности, порядка контроля за хозяйственными операциями. Таким образом, учетная политика затрагивает те элементы системы учета, которые входят в систему управленческого учета. В названном законе также установлена конфиденциальность бухгалтерской информации: «Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной»

[13, с. 30]. Здесь идет речь об информации управленческого учета и о регистрах аналитического учета, в том числе и затрат.

Прямо или косвенно на постановку управленческого учета влияют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, инструкции, методические рекомендации, предоставляющие потенциальную возможность его применения.

Учетная политика предприятия является своеобразным фундаментом производственного учета на предприятии, а производственный учет – важнейшим элементом управленческого учета. Правила формирования учетной политики организации определены Положением по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ) 1/08 «Учетная политика организации» [8, с. 89].

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» организациям предоставлена возможность выбора одного из методов оценки материалов, израсходованных в производственном процессе [7, с. 84].

Понимание затрат как явных (фактических, расчетных) издержек предприятия, а расходов как уменьшения средств предприятия или увеличения долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности ориентируют отечественные стандарты ПБУ 9/99 «Доходы организации» [4, с. 168] и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В ПБУ 10/99 представлена группировка расходов по обычным видам деятельности по экономическим элементам [6, с. 168]. Эта же группировка затрат предусматривается и в управленческом учете.

ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» имеет непосредственное отношение к вопросам составления сегментарной отчетности [5, с. 224], что также является конечной целью бухгалтерского управленческого учета.

В Плате счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предприняты шаги к разделению финансового и управленческого учета, реализации варианта учета двумя системами счетов. Инструкция по применению Плате счетов рекомендует использовать счета 20–29 для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), а счета 30–39 – для учета расходов по элементам. Взаимосвязь учета рас-

ходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов-экранов. Состав и методику использования счетов 20–39 при таком варианте учета организация устанавливает исходя из особенностей деятельности, структуры, методов управления на основе рекомендаций Минфина России [3, с. 73]. Инструкция по применению Плана счетов разрешает самим организациям определять состав и методику использования счетов 20–39.

Примерные варианты ведения управленческого учета в системе счетов бухгалтерского учета приведены в Методических рекомендациях по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса (утверждены приказом Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. № 654) [11]. Такая методология учета предоставляет возможность организации управленческого учета в системе счетов, интегрированной или автономной от счетов финансового учета.

В соответствии с письмом Минфина РФ от 15 октября 2001 г. № 16-00-14/464 «О порядке организации производственного учета затрат в связи с отменой Положения о составе затрат» [12], организация производственного учета является внутренним делом хозяйствующего субъекта.

В отдельных разделах Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях рассмотрены классификация производственных затрат, состав производственных затрат по экономическим элементам, состав производственных затрат по калькуляционным статьям, учет затрат на производство продукции (работ, услуг), калькулирование себестоимости продукции (работ и услуг). Учет производственных затрат рассмотрен в соответствии с альтернативным подходом, то есть предприятиям сельского хозяйства предоставлен выбор между двумя видами учета: учетом производственных затрат при традиционной системе бухгалтерского учета и учетом производственных затрат в системе управленческого учета.

В Методических рекомендациях по учету затрат в животноводстве, разработанных

в 2004 г. учтены все особенности финансового и управленческого учета сельскохозяйственного предприятия. В них сформулирована одна из основных задач учета в животноводстве – разработка обоснованных учетных цен, своевременное отражение отклонений плановой себестоимости от фактической (калькуляционных разниц) и их отражение в бухгалтерском учете. Это в полной мере соответствует задачам управленческого учета. На основе данных методических указаний сельскохозяйственные организации могут разрабатывать внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета и контроля [10].

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях содержатся правила оценки материально-производственных запасов в соответствии с особенностями учета и расчета себестоимости продукции предприятий сельского хозяйства [9].

Таким образом, анализ нормативных актов по бухгалтерскому учету позволяет нам сделать вывод, что правомернее говорить об интегрированной системе нормативного регулирования бухгалтерского учета сложившейся в нашей стране, чем об отсутствии ее в управленческом учете.

Вместе с тем названных нормативных документов недостаточно для надлежащей организации управленческого учета в интегрированных компаниях, они являются внешними и не отражают специфику организационной структуры, целей интегрированного формирования и, как следствие, специфику информационных потребностей.

Организация управленческого учета, являющаяся внутренним делом хозяйствующего субъекта, должна исходить из целей организации и возможностей управления конкретным предприятием и служить средством для достижения успеха в бизнесе [2, с. 5].

Внешние нормативные документы рекомендуют сельскохозяйственным организациям разрабатывать внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета и контроля за движением

объектов учета. Эти документы формируют уровень внутрифирменной регламентации в системе регулирования управленческого учета.

Для реализации внутренней стандартизации управленческого учета мы предлагаем трехуровневую систему внутренних нормативных документов по управленческому учету, описывающую совокупность приемов и способов ведения управленческого учета интегрированного формирования (см. таблицу).

Первый уровень включает группу стандартов, регламентирующую методологические аспекты управленческого учета (в том

числе общий стандарт «Положение о Системе ведения управленческого учета»).

Второй уровень – стандарты, регламентирующие учет затрат, учет расчетов между внутренними структурными подразделениями, внутреннюю отчетность, механизм формирования трансфертных цен и т. д.); группу стандартов по организации ведения управленческого учета; классификаторы и справочники.

Третий уровень – инструкции (рабочие и организационные).

Общая схема внутренней стандартизации управленческого учета представлена в таблице.

Система внутренней стандартизации управленческого учета интегрированных компаний

Уровень	Название внутренних стандартов
Первый	Положение по ведению управленческого учета Приложение: Глоссарий, в котором приводится перечень терминов и их определений, используемых в документах СВУУ
Второй	Стандарты, регламентирующие методические и организационные аспекты управленческого учета: Стандарт по учету затрат, Стандарт по учету расчетов между внутренними структурными подразделениями, Стандарт по внутренней отчетности, Стандарт по формированию трансфертных цен и др. Классификаторы и справочники: Классификатор затрат, Классификатор ЦФО, Классификатор бюджетов и др.
Третий	Инструкции: Рабочие инструкции, Приложения: операционные карты, Организационные инструкции

В условиях рыночной экономики администрация организации должна самостоятельно принимать решение: в каких разрезах классифицировать затраты; насколько детализировать места возникновения затрат и каким образом их увязать с центрами ответственности; вести учет фактических либо плановых (нормативных), полных либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат, разрабатывать обоснованные учетные цены, контролировать своевременное отражение отклонений плановой себестоимости от фактической (калькуляционных разниц) в учете.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М. А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – Москва : Омега-Л, 2007. – 52 с.

2. Каверина, О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 351 с.

3. Палий, В. В. Счета управленческого учета В. В. Палий, В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 7. – С. 73.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (изм. и доп. от 30.12.99. и 30.03.01.) // Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету / отв. ред А. С. Бакаев. – М. : Юрайт-Издат, 2004. – С. 168.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 27 янв. 2000 г. № 11н // Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету / отв. ред А. С. Бакаев. – М. : Юрайт-Издат, 2004. – С. 224.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (изм. и доп. от 30.12.99. и 30.03.01.) // Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету / отв. ред А. С. Бакаев. – М. : Юрайт-Издат, 2004. – С. 168.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов организации» (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н // Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету / отв. ред А. С. Бакаев. – М. : Юрайт-Издат, 2004. – С. 84.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 9 дек. 1998 г. № 60н (с изм. и доп. от 30.12.1999) // Нормативная база бухгалтерского учета : сб. офиц. материалов / предисл. и сост. А. С. Бакаева. – М. : Бухгалтерский учет, 2000. – С. 89.

9. Приказ Минсельхоза РФ от 31 янв. 2003 г. № 26 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-

производственных запасов в сельскохозяйственных организациях».

10. Приказ Минсельхоза РФ от 2 февр. 2004 г. № 73 «Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве».

11. Приказ Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методических рекомендаций по его применению».

12. Письмо Минфина РФ от 15 окт. 2001 г. № 16-00-14/464 «О порядке организации производственного учета затрат в связи с отменой Положения о составе затрат».

13. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 нояб. 1996 г. № 129-ФЗ. // Нормативная база бухгалтерского учета. – С. 23.

INTERNAL AND EXTERNAL REGULATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN INTEGRATED COMPANIES

R. V. Gluschenko

The article describes the system of regulatory management accounting in comparison with statutory accounting. It is concluded that there is insufficient external regulations for the proper management accounting organization. A three-level system of internal regulations on management accounting for the integrated companies is developed.

Key words: *management accounting, integrated companies, regulation, three-level system, internal standardization of management accounting.*