

Международный бухгалтерский учет



Проблемы теории управленческого учета
и контроллинга

Показатели сводного учета и контроль
затрат на производство

Инструменты стратегического
управленческого учета в строительстве

Проблемы бухгалтерского финансового
учета и отчетности в публикациях
современных ученых



7 (349) – 2015
ФЕВРАЛЬ

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Журнал выходит 4 раза в месяц
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г.

Учредитель:

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель:

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д. 11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала:

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор: **В.А. Горохова**
Управляющий директор: **А.К. Смирнов**

Главный редактор: **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора:

С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет:

Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Балаково, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь: **И.Л. Селина**

Перевод и редактирование: **О.В. Яковлева, И.М. Вечканова**

Веб-разработка: **А.А. Клюкин**

Контент-менеджеры: **В.И. Романова, Е.И. Попова**

Менеджмент качества: **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**

Верстка: **Н.И. Бранделис**

Корректор: **А.М. Лейбович**

Подписка и реализация: **Р.Р. Гуськова**

Подписано в печать 13.04.2015

Выход в свет 20.04.2015

Формат 60x90 1/8. Объем 8,5 п.л. Тираж 1 170 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»

Юр. адрес: 141290, Российская Федерация, Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка:

Агентство «Урал-пресс»

Агентство «Роспечать» – индекс 48997

Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847

Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases

Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Информационный центр «Финансы и кредит»

СОДЕРЖАНИЕ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

- Ивашкевич В.Б.* Проблемы теории управленческого учета и контроллинга 2
- Багаев И.В.* Формирование показателей сводного учета и контроль затрат на производство 15

РЕГУЛИРОВАНИЕ И СТАНДАРТИЗАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ

- Жулькова Ю.Н.* Применение инструментов стратегического управленческого учета в строительстве 30

НАУЧНОЕ ОБОЗРЕНИЕ

- Дружиловская Т.Ю.* Проблемы бухгалтерского финансового учета и отчетности в публикациях современных ученых (*окончание*) 44

International accounting

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees
Indexing in Referativnyi Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate № 017854 of July 08, 2003
by the State Committee of the Russian Federation on Press

Founder:

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher:

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial:

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General: **Vera A. Gorokhova**
Managing Director: **Aleksey K. Smirnov**

Editor-in-Chief: **Larisa A. Chaldaeava**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors:

Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council:

Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation
Mariya A. Vakhrushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Balakovo Branch, Balakovo, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor: Inna L. Selina

Translation and Editing: **Olga V. Yakovleva, Irina M. Vechkanova**

Web development: **Anton A. Klyukin**

Content managers: **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**

Quality management: **Alexandr Yu. Sadkus, Andrey V. Bazhanov**

Layout Designer: **Natal'ya I. Brandelis**

Proofreader: **Alla M. Leibovich**

Sales and subscription: **Ravilya R. Gus'kova**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation

Telephone: +7 496 588 0866

Published April, 20, 2015. Circulation 1 170

Subscription:

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version:

EBSCOhost™ databases

Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>

University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Information center Finance and Credit, Ltd.

CONTENTS

MANAGERIAL ACCOUNTING

- Ivashkevich V.B.* Problems of the theory of management accounting and control 2
Bagaev I.V. Formation of indicators of consolidated accounting and control of production costs 15

REGULATION AND STANDARDIZATION OF REPORTING

- Zhul'kova Yu.N.* Applying the tools of strategic management accounting in construction 30

SCHOLAR DISPUTE

- Druzhilovskaya T.Yu.* Problems of financial accounting and reporting in publications of modern scientists 44

УДК 657 (075.8)

ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА

В.Б. ИВАШКЕВИЧ,

доктор экономических наук,

профессор кафедры управленческого учета и контроллинга

E-mail: kafedra_ma@bk.ru

Казанский (Приволжский) федеральный университет,

Казань, Российская Федерация

Предмет/тема. Теория как система основных положений и идей в той или иной отрасли знания — основа любой науки и, по существу, главное ее содержание. Функцией науки, представляющей собой сферу человеческой деятельности, является выработка и теоретическая систематизация объективных знаний о предмете научного исследования. Большинство видов интеллектуальной деятельности, чтобы считаться наукой, должны иметь свою теоретическую основу. К их числу принадлежит учет, экономический анализ и аудит. В настоящее время более или менее основательно разработанной считается теория бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности, хотя и здесь многое нужно переосмыслить и развить применительно к возможностям современных информационных технологий и условиям осуществления производственно-финансовой деятельности предприятий сейчас и в будущем.

Цели/задачи. Целью статьи являлось рассмотрение проблемных вопросов теории управленческого учета в историческом развитии, а также предложение возможных путей их решения.

Методология. Методологической основой явились научные труды российских и зарубежных ученых. В процессе написания статьи использовались методы сравнения, индукции, дедукции, анализа, синтеза.

Результаты. Результатами исследования стали обоснование, систематизация и анализ проблемных вопросов теории управленческого учета и контроллинга, а также предложения по их решению. Это, во-первых, сущность управленческого учета и сфера его применения, во-вторых, методы управленческого учета, в-третьих, прогнозирование, планирование и учет в системе стратегического контроллинга, в-четвертых, новые подходы к задачам управленческого учета и способам их решения.

Область применения результатов. Результаты исследования могут применяться в теории управленческого учета, а также при преподавании курса «Управленческий учет».

Выводы/значимость. В разработке теории управленческого учета и контроллинга в нашей стране и за рубежом делаются лишь первые шаги. Сделан основной вывод о необходимости обособленной теории управленческого учета и ее основных постулатов, включающих определенные понятия, содержание и сферу функционирования учета для внутреннего управления деятельностью предприятий, методы управленческого учета и контроллинга, новые подходы к его задачам и способам их решения.

Ключевые слова: теория учета, управленческий учет, контроллинг, управление бизнесом, бизнес-решения, методы учета, стратегическое планирование и учет, учетное образование

Теория управленческого учета, как система и основа практики его применения, стала формироваться сравнительно недавно и находится в начальной стадии своего развития. Если первым, судя по сохранившимся в истории публикациям, методологическим вопросам бухгалтерского учета около семи веков, то теория управленческого учета в ее современном представлении не насчитывает и семидесяти лет. Некоторые ее понятия, методы и процедуры (например, рекомендации о необходимости ежедневного учета расхода сырья, материалов и других ресурсов, группировки издержек в зависимости от степени их переменности от величины определяющего фактора, расчет точки нулевой прибыли, идеи стандарт-коста и нормативного учета) появились раньше этого срока, однако как система, вид обособленного учета, учебная дисциплина для преподавания управленческий учет в нашей стране сформировался лишь к концу XX в. Немногом ранее это произошло за рубежом [1, 8, 9].

Потребность в учете, предназначенном для управления деятельностью хозяйствующего субъекта, существовала с момента его возникновения. Бухгалтерский учет также изначально предназначался для хозяина-собственника заведения и служил его интересам. Только в Средние века государства Европы оценили возможности бухгалтерского учета для налогообложения и стали вводить единые регламентированные законодательные правила организации и ведения дел в бухгалтерии предприятий. Это касалось обязательности первичного документирования, единых правил оценки и списания активов, определения финансовых результатов деятельности и необходимости подтверждения данных бухгалтерской отчетности независимым аудитором. Бухгалтерский учет и отчетность все в большей степени стали ориентироваться на внешних потребителей (инвесторы, кредитные учреждения, статистические и налоговые органы государства), хотя многие данные учета и отчетности оставались и остаются востребованными и для внутреннего управления.

Потребность в учетной информации для своего предприятия не только сохранилась, но и усилилась в связи с усложнением производственной деятельности, хозяйственной жизни и

финансовых отношений организаций. Появился рынок ценных бумаг, более разнообразными стали финансовые и банковские расчеты и операции, производство от ручного индивидуального ремесла перешло к стандартизированным, поточным методам, резко повысилась роль техники и технологии в изготовлении продукции и оказании услуг, в разы возросла их номенклатура. Частично эту проблему формирования информации, необходимой для внутреннего управления, пытались решить за счет разработки и эксплуатации различных вариантов диспетчерского, оперативно-технического, ежедневного учета работы предприятия, однако все указанные системы основаны на количественных показателях деятельности и не включают стоимостные, на которых строится управление экономикой хозяйствующего субъекта. Существовали и попытки использования для управления предприятием данных ежедневного учета себестоимости продукции, работ, услуг, но и они оказались неудачными, главным образом потому, что полученную информацию нельзя было признать бухгалтерской [5]. Бухгалтерия отвечает за достоверность своей отчетности только после полного завершения учетных процедур, включая закрытие счетов, определение оборотов и сальдо по каждому из них. Такое может произойти не раньше окончания учетного периода, то есть, согласно действующему законодательству, как минимум не раньше месяца. Для управления нужна информация к моменту принятия решения, то есть в любой день месяца или чем скорее, тем лучше. К тому же данные бухгалтерского учета и отчетности характеризуют прошлое и настоящее, а для управления, кроме того, нужна информация о возможном будущем. Невозможность существующей системы бухгалтерского учета предвидеть, что ждет предприятие в ближайшее и более отдаленное время, «заглянуть» после отчетного года вперед, что для любого управления обязательно, привело к необходимости особого вида учета — управленческого и наиболее развитой формы использования его данных — контроллинга.

Разграничение двух видов учета произошло главным образом в последние двадцать лет. В результате учетная информация стала выполнять во многих организациях иную, дополнительную функцию, а бухгалтер по управленческому учету

получил качественно новый статус. Управленческая учетная информация стала использоваться в сочетании с информацией, ранее не отражаемой в бухгалтерском учете, такой, например, как показатели рыночной конъюнктуры, удовлетворенность потребителя, внутренняя эффективность производственных затрат и мотивация работников. Как следствие, специалисты по управленческому учету все больше вовлекаются в такие сферы хозяйственной деятельности предприятия, как маркетинг, разработка, изготовление и сбыт продуктов, управление материальными и трудовыми ресурсами. Одних традиционных учетных методов оказывается уже недостаточно; функции бухгалтера по управленческому учету состоят не просто в подготовке периодических отчетов о затратах и результатах деятельности для менеджеров различных уровней управления, но в обеспечении соответствующей финансовой и нефинансовой информацией руководителей, которые отвечают за принятие решений по целому ряду профессиональных вопросов, таких как маркетинг, финансовая и организационная деятельность, ценовая политика, стратегическое планирование и контроль [9, с. 15].

Все эти аспекты в той или иной степени должны быть объектом теории управленческого учета. Начало теории формирования и практического использования системных методов учета для внутреннего управления экономическими показателями деятельности предприятий было положено разработкой, апробацией и применением идей стандарт-коста в США в начале XX в., а в нашей стране — нормативного учета и контроля затрат предприятий в послевоенное время. Деловых людей привлекла обеспечиваемая управленческим учетом возможность выбора оптимального для заданных условий варианта издержек, прогнозирования затрат и финансовых результатов деятельности, контроля за ними путем выявления отклонений от заранее установленных величин. При сравнительно меньших расходах на ведение учета менеджеры получали информацию для оперативного, целенаправленного внутрифирменного управления по отклонениям всеми основными показателями деятельности предприятия. Позже, во многом на основе стандарт-коста, была разработана теория управления по отклонениям

(Management by Exceptions). Кроме обычного, свойственного бухгалтерскому учету назначению, управленческий учет стал частью не только производственных, но и маркетинговых информационных систем, используемых для ценообразования и ведения переговоров с клиентами и профсоюзами, подведения итогов движения капитала и текущих операций, планирования налоговых отчислений [13, с. 455].

Управленческий учет в нашей стране сегодня получает все большее признание. По данным приведенного выборочного изучения его систему в более или менее завершеном виде используют около трети обследованных предприятий, а отдельные элементы управленческого учета — 75–80% коммерческих организаций [2, с. 589]. Высказывается даже мнение о том, что предприятиям сегодня нужно сосредоточить внимание в основном на организации и ведении учета для внутреннего управления, а бухгалтерский учет ограничить необходимостью соблюдения требований налогового законодательства, т.е. преобразовать его в налоговый учет. С этим согласиться нельзя, поскольку у бухгалтерского учета и отчетности назначение более высокое, чем у налогового, и необходимость в нем обусловлена принципами МСФО, которые наша страна обязалась придерживаться.

Целесообразность выделения управленческого учета в самостоятельную систему, против чего некоторые специалисты в свое время активно возражали, сейчас уже сомнений не вызывает. Это означает, что нужна и обособленная теория такого учета, его научная база. В определенной степени усилиями зарубежных и отечественных ученых основа ее была создана, но как любая творческая наука указанная теория нуждается в постоянном развитии и совершенствовании. Научные исследования по определению состоят в поиске нового, еще не известного, продвигающего действующую практику вперед. Целиком и полностью это относится и к управленческому учету, в теории которого еще много «белых пятен» и различных вариантов решения методологических и организационных проблем.

Рассмотрим отдельные из них в определенной совокупности и последовательности, особо отметив, что в управленческом учете существенно

больше возможностей для творческого подхода, чем в учете финансовом, который ограничен рамками нормативно-профессиональной и государственной регламентации.

Сущность управленческого учета и сфера его применения. Сегодня существует много трактовок содержания учета для внутреннего управления производственно-хозяйственной деятельностью организации, сферы его применения, объектов и субъектов учета. По справедливому утверждению профессора Я.В. Соколова, множество таких трактовок только подчеркивают значимость нового направления развития учетной теории и науки [11, с. 286]. Одни исследователи видят в управленческом учете средства и методы получения информации, которые нужны для принятия управленческих решений руководством, а также и новый учебный предмет, обучающий этому, другие считают его набором учетных регистров для менеджеров своей организации, т.е. «учетом для себя», где все должно быть как на самом деле, в отличие от бухгалтерского учета для собственников и налоговых органов, где допустимы предусмотренные учетной политикой некоторые отклонения от абсолютной истины, иные подходы к определению затрат и результатов производственно-финансовой деятельности, третьи рассматривают управленческий учет как совокупность дополнительных методов, позволяющих оптимизировать осуществление внутрихозяйственных расчетов, формирование трансфертных цен и т.п. Существуют мнения, что управленческий учет — это хорошо известный ранее оперативно-технический учет, добавленный стоимостными показателями, а также, что он представляет собой несколько расширенный раздел бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг предприятия [4, 7].

Сейчас на практике и в большинстве учебников и учебных пособий управленческий учет в основном рассматривается как система исчисления и контроля за затратами и результатами производственно-сбытовой, торговой и посреднической деятельности коммерческих организаций. Иногда к этому добавляют информацию, необходимую для управления денежными потоками и ликвидностью предприятия [3, 5, 8]. Такой

подход к определению сущности управленческого учета в принципе правильный, поскольку любое управленческое решение для своей реализации требует соответствующих затрат, от осуществления которых ожидается определенный результат. Но это в равной степени относится и к другим видам бизнеса хозяйствующего субъекта. По мнению автора, кроме производства и продаж, в сферу учета для менеджеров следует включить и инновационную, финансовую, маркетинговую и иную коммерческую деятельность, независимо от того, осуществляется ли она как основной или сопутствующий вид бизнеса организации.

Возможность включения в сферу управленческого учета всех видов предпринимательской и некоммерческой деятельности обусловлена не только тем, что все они так или иначе связаны с расходами, требующими контроля и управления. Во многом общими являются способы бюджетирования, нормирование затрат, выявление отклонений от норм, методы их факторного анализа и оценки рациональности. Применительно к затратам, независимо от их отраслевой и функциональной принадлежности, здесь применимы различные варианты стандарт-коста, простого и развитого директ-коста, ABC, таргет-костинга и другие свойственные только управленческому учету методики.

Вопросы о необходимости обособленного управленческого учета в некоммерческих организациях и сферах деятельности в настоящий момент являются достаточно дискуссионными, хотя уже есть диссертации и статьи по учету для внутреннего управления вузами, в том числе бюджетными, а также лечебными учреждениями и даже органами государственного управления, включая налоговую службу [6]. Для решения вопроса о возможности использования управленческого учета бюджетных, страховых и приравненных к ним организаций необходимы специальные исследования, учитывающие специфику формирования источников финансирования и расходов таких учреждений, в особенности их внешнего и внутреннего контроля. Однако в любом случае затраты и результаты деятельности должны быть объектами управления, поскольку они представлены в числе главных показателей оценки его эффективности. В большинстве некоммерческих