

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
УЧЕТА И ОЦЕНКА ЕГО СОСТОЯНИЯ
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ
НИЖЕГОРОДСКОЙ ОБЛАСТИ**

***Ключевые слова:** доходы, задача, объект, предмет, расходы, управленческий учет, цель, элемент и метод.*

***Аннотация.** В статье обобщено понятие управленческого учета, его цель, задачи, предмет, объект, перечислены принципы, функции и выделены элементы и методы. Все элементы управленческого учета объединены в организационную модель управленческого учёта. На основании результатов исследования, проведенного путем анкетирования сельскохозяйственных организаций Нижегородской области, определены особенности постановки управленческого учета в сельскохозяйственных организациях в зависимости от их размеров.*

Процесс перехода АПК к рыночным отношениям протекает достаточно сложно, поскольку изначально отрасль сельского хозяйства находилась в упадке. Для стабилизации ситуации в 2007 г. разработан и принят национальный проект «Развитие АПК». Данная мера, а также стабилизация экономики в целом привели к подъему производства сельскохозяйственной продукции, в том числе отрасли растениеводства, как в целом по России, так и по Нижегородской области.

Однако результаты первых лет реализации проекта «Развитие АПК», в том числе на примере Нижегородской области (таблица 1), показали, что ситуация меняется крайне медленно.

В соответствии с областной целевой программой «Развитие агропромышленного комплекса Нижегородской области» на период 2008–2012 гг. применение ресурсосберегающих технологий к 2012 г. на площади 450 тыс. га позволит снизить затраты на 15 %, а себестоимость – на 20 % и получить к 2012 г. 1 800 тыс. тонн зерна [2].

Но данные показатели не были достигнуты. Одной из причин сложившейся ситуации является нерациональное использование средств, выделяемых в виде субсидирования по программе развития

АПК, в том числе вследствие недостаточности информации для принятия решений руководством сельскохозяйственных организаций.

Таблица 1 – Валовые сборы сельскохозяйственных культур во всех категориях хозяйств Нижегородской области за 2006–2010 гг., тыс. тонн *

Культура	2006	2007	2008	2009	2010	Темп роста, %
Зерно в весе после доработки	1165,9	1042,5	1299,3	1432,4	541,5	46,4
Сахарная свекла	328,8	180,5	259,4	127,1	97,3	29,6
Семена подсолнечника	-	-	13,0	5,7	2,0	-
Льноволокно	1,2	0,9	1,0	2,0	1,7	141,7
Картофель	679,4	577,2	776,8	860,3	422,5	62,2
Овощи	289,5	288,1	323,8	312,9	279,1	96,4
Плоды и ягоды	63,3	54,7	52,3	67,6	72,5	114,5

- По данным Госкомстата Нижегородской области

Традиционным источником информации считается система хозяйственного учёта – бухгалтерского, статистического и оперативного, где наибольшую роль играет бухгалтерский учёт, включающий в себя финансовый, налоговый, производственный и управленческий учёт.

В сельскохозяйственных организациях необходимо внедрение управленческого учёта. Об этом было заявлено в программе реформирования отраслевого бухгалтерского учёта, где наряду с приближением национальных стандартов к международным, совершенствованием отчетности было отмечено, что «пришло время приступить к осуществлению общеотраслевых мер по становлению и развитию управленческого учёта в сельском хозяйстве, для чего следует, прежде всего, провести четкое методологическое разграничение между финансовым и управленческим учётом в рамках сложившейся единой системы отраслевого учёта» [8].

В результате были разработаны отраслевые Методические рекомендации по взаимосвязи финансового и управленческого учёта в сельскохозяйственных организациях. Кроме того впоследствии были разработаны отраслевые методические рекомендации по исчислению затрат и калькулированию себестоимости животноводства и растение-

водства, включающие некоторые вопросы управленческого учёта, но кратко.

Вместе с тем до сих пор остается вопрос недоработки теоретических основ управленческого учета. Тот факт, что сельскому хозяйству уделяется не столь значительное внимание в какой-то мере обусловлено отраслевой спецификой сельского хозяйства при учёте затрат и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг). Так, производственные затраты в отрасли растениеводства совершаются в течение длительного времени, причем крайне неравномерно; возмещение средств – выход продукции происходит в момент, определяемый естественными условиями созревания растений. Отрасль животноводства не подвержена такой сезонности, тем не менее имеется ряд особенностей, связанных с содержанием животных. Это существенно осложняет организацию и ведение управленческого учета на сельскохозяйственных организациях.

Наша задача – на основании теории и практики обобщить понятийный аппарат и инструменты управленческого учета для сельскохозяйственных организаций.

В специальной литературе такими авторами, как Керимов В. Э., Вахрушина М. А., Ивашкевич В. Б., Кондраков Н. П., Николаева С. А., Мизиковский Е. А., Палий В. Ф., Хоружий Л. И. [3, 4, 5, 6, 7] и другими, предлагаются различные определения понятия управленческого учёта, его целей, задач, предмета, объектов, принципов, функции, методов и других элементов систем управленческого учета.

Рассмотренные нами определения управленческого учёта позволили уточнить, что управленческий учёт – это связующее звено между управлением хозяйствующим субъектом и учетным процессом. Управленческая информация предназначается для того, чтобы руководство принимало эффективные решения на краткосрочную и долгосрочную перспективу, предварительно просчитав их экономические последствия, чтобы была создана и совершенствовалась эффективная система финансово-экономического управления хозяйствующим субъектом, позволяющая успешно конкурировать в рыночных условиях и получать оптимальные результаты деятельности.

Кроме определения были структурированы цели, задачи, предмет, объект, принципы, функции, методы и элементы управленческого учета.

Целью управленческого учёта для сельскохозяйственных организаций является обеспечение информацией о деятельности организации в целом и структурных подразделений управленческого персонала организации. Управленческий учёт также может подразумевать как опе-

ративные, так и стратегические цели, где оперативный управленческий учёт призван обеспечить достижение цели краткосрочного периода. Стратегический управленческий учёт призван обеспечить достижение цели долгосрочного периода. В управленческом учете формируется информация по центрам ответственности и местам возникновения затрат.

К **задачам** управленческого учёта для сельскохозяйственных организаций относятся:

- учет затрат (расходов) и доходов и отклонений по ним от установленных норм, стандартов, смет и бюджетов по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, видам продукции и другим позициям и предоставление управленческому персоналу информации;

- исчисление различных показателей себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений от нормативных и плановых показателей;

- определение финансовых результатов деятельности по организации в целом, по отдельным структурным подразделениям, по центрам ответственности и другим позициям;

- планирование и прогнозирование деятельности организации в целом, структурных подразделений, центров ответственности и по другим позициям;

- контроль и анализ деятельности организации в целом, структурных подразделений, центров ответственности и другим позициям;

- составление управленческой отчетности и её предоставление управленческому персоналу и специалистам для управления;

- информационная поддержка принятия эффективных управленческих решений;

- предложение альтернативных вариантов и выбор наиболее оптимальных путей развития организации в целом, отдельных структурных подразделений и по другим позициям.

Предметом управленческого учёта для сельскохозяйственных организаций является производственная и финансовая деятельность организации в целом и её структурных подразделений, центров ответственности.

Объектом управленческого учёта для сельскохозяйственных организаций являются непосредственно доходы, расходы и финансовые результаты организации в целом и структурных подразделений, центров ответственности, а также элементы системы управленческого учета: внутренняя отчетность, бюджетирование и прочие элементы.

Принципы, на основании которых может строиться управленческий учет для сельскохозяйственных организаций, включают принци-

пы бухгалтерского учета: допущение имущественной обособленности, допущение непрерывности деятельности, допущение последовательности применения учетной политики, допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а также требования полноты, своевременности, осмотрительности, достоверности, приоритета содержания над формой, непротиворечивости, рациональности. Принципы, присущие управленческому учету: релевантность, гибкость, адаптивность, понятность (ясность), целостность, сопоставимость и интерпретируемость, многократность и многофункциональность, преэминентность, системность, конфиденциальность, экономность и эффективность.

Функции управленческого учёта для сельскохозяйственных организаций неразрывно связаны с функциями управления: прогнозирование, планирование и нормирование; организация и координация; учет; анализ; регулирование и стимулирование.

Метод управленческого учёта – это совокупность приемов и способов управленческого учета или информационной поддержки принятия управленческих решений управленческим персоналом. В управленческом учете применимы приемы финансового учёта (оценка и калькуляция, счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность); статистики (индексы, темпы роста и прироста, коэффициенты и т. д.); экономического анализа (факторного анализа, цепных подстановок и т. д.); математические (корреляции, линейного программирования, метод наименьших квадратов и т. п.).

Элементы управленческого учёта или элементы механизма информационного обеспечения управленческого персонала – это составные элементы системы управленческого учёта.

К элементам организации управленческого учета (рис.1) следует отнести: трансфертное ценообразование; бюджетирование; управленческую (внутреннюю) отчетность; системы управленческой (внутренней) документации, управленческих счетов, управленческого (внутреннего) анализа (анализ зависимости «объём – затраты – прибыль») и управленческого (внутреннего) контроля; информационное обеспечение принятия управленческих решений, систему автоматизации управленческого учёта.

Взаимосвязь выделенных категорий может быть объединена в организационную модель управленческого учёта, представленную на рисунке 2.

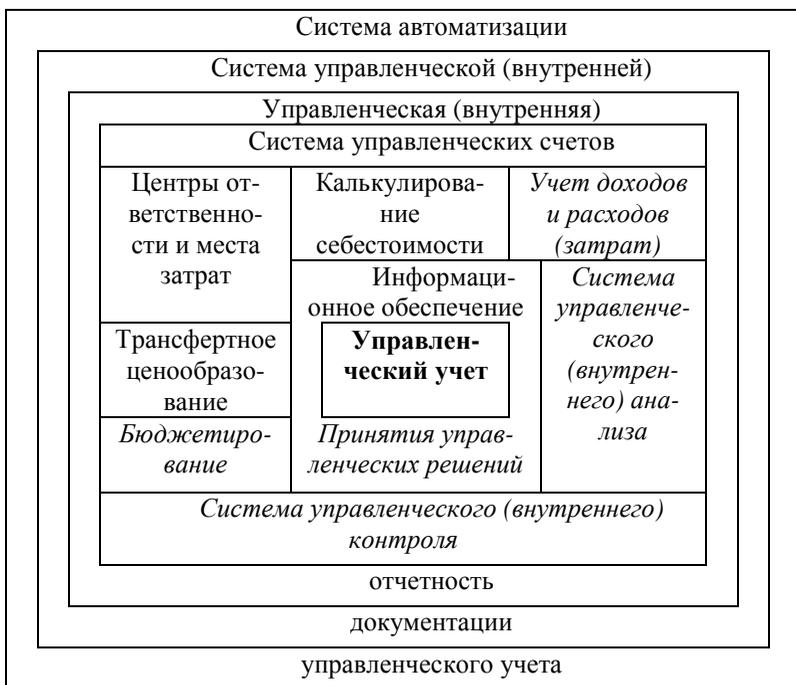


Рисунок 1 – Элементы системы управленческого учёта для сельскохозяйственных организаций

Для выявления проблем по внедрению и постановке управленческого учета проведен опрос путем анкетирования руководства и главных бухгалтеров сельскохозяйственных организаций Нижегородской области. В Нижегородской области к 2011–2012 гг. продолжают функционировать и производить сельскохозяйственную продукцию растениеводства порядка 580 организаций. Следует отметить, что за последние годы происходит укрупнение хозяйств, множество небольших сельскохозяйственных кооперативов не смогло перестроиться под рыночные условия и разорилось. На их месте были образованы крестьянские (фермерские) хозяйства, общества с ограниченной ответственностью либо акционерные общества, где держателями акций в основном становились инвесторы (достаточно крупные предприятия, занимающиеся переработкой сельскохозяйственной продукции, либо промышленные фирмы).



Рисунок 2 – Организационная модель управленческого учёта сельскохозяйственных организаций

Вместе с тем преобладающее количество сельскохозяйственных организаций в соответствии с ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» от 27.07.2007 № 401-ФЗ (в редакции последующих изменений) [1] можно отнести к микропредприятиям (численностью до 15 человек и оборотам по выручке до 60 млн руб.) – 32 % и к малым (численностью до 100 человек и оборотам по выручке до 400 млн руб.) – 50 %. В итоге около 82 % нижегородских организаций являются малыми и только 18 % средними (численностью до 250 чело-

век и оборот по выручке до 1 000 млн руб.) и крупными (численность свыше 250 человек и оборот по выручке свыше 1 000 млн руб.), их доля 13 % и 5 % соответственно. Анкетирование проводилось в основном среди малых и средних организаций, всего опрошено порядка 103 (общее количество составляет порядка 393).

При выделении видов учета в организациях основным назван финансовый учёт; его выделили 100 % респондентов. Налоговый учет назвали 75,3 % участников опроса. 39,1 % и 33,3 % соответственно участников отметили, что ведётся производственный и оперативный учёт и лишь 13 организаций или 18,8 % утвердительно ответили, что ведётся управленческий учёт. Однако основные методы и элементы управленческого учёта по отдельности и в различной комбинации выполняются во всех хозяйствах: без планирования не обходится ни одно хозяйство; прогнозирование, как более сложная процедура, также присутствует, но уже не во всех хозяйствах. Однако затратами занимаются только в рамках бухгалтерского финансового учета, не уделяя им особого углубленного значения. Среди методов, которые отнесены к управленческому учёту, из 13 ответивших утвердительно о наличии управленческого учета назвали: нормативный метод учёта затрат – 4, бюджетирование – 6, управленческие анализ и контроль – 7 и 6 соответственно, об использовании систем учёта затрат «стандарт-кост» или «директ-костинг» или других не упомянуло ни одно хозяйство.

Наряду с вопросом о ведении управленческого учёта были заданы дополнительные вопросы: автоматизирован ли учёт в организации, на который утвердительно ответили только 33,3 % участника. Соответственно в 66,7 % организаций учет ведется вручную. Учетная политика, даже для целей финансового учета и налогового, разработана только в 75,4 % и 63,8 % организаций; для ведения управленческого учета – в 7 организациях из 13. Финансовая и налоговая отчётность заполняется во всех организациях (как того требует законодательство), а вот заполнение управленческой отчётности осуществляется только в 7,2 % сельскохозяйственных организаций, в том числе в 5 организациях из 13, ответивших утвердительно о наличии элементов системы управленческого учета.

Ряд вопросов анкеты связан с контролем. Так система внутреннего контроля имеется только на 8,7 % опрошенных организаций, аудиторским проверкам подвергается 24,6 %, ревизионным 72,5 % опрошенных организаций.

За совершенствование учёта высказались только 56,6 %. Затруднились ответить о необходимости улучшения учёта в их организациях – 18,8 %; 24,6 % респондентов полностью удовлетворяет существую-

щая система учёта, сложившаяся в организации, её не стоит совершенствовать. На последний вопрос: проходят ли студенты производственную практику на базе ваших организаций, утвердительно ответили 89,9 % участников опроса.

Проведение анкетирования позволило выявить ряд особенностей, влияющих на формирование системы управленческого учёта в сельскохозяйственных организациях Нижегородской области. Наибольший интерес представлял вопрос о возможности использования элементов управленческого учёта. Выявлена прямая зависимость постановки управленческого учёта в сельскохозяйственных организациях от их размеров, что представлено в таблице 2.

Таблица 2 – Особенности постановки управленческого учета в сельскохозяйственных организациях в зависимости от их размеров

Элементы управленческого учета	Категория хозяйствующего субъекта		
	микропредприятия и малые организации	средние организации	крупные организации
Учет доходов и расходов (затрат) (методы и системы учета затрат «стандарт-кост» и др.)	Учет затрат по видам деятельности	Учет затрат по видам деятельности, частичное использование систем управленческого учета	Классификация, учет, анализ и контроль расходов и доходов в рамках системы управленческого учета
Калькулирование себестоимости (продукции, работ, услуг, процессов и пр. объектов)	Калькулирование себестоимости по видам продукции, работам и прочим объектам	Калькулирование себестоимости по видам продукции, работам и прочим объектам	Калькулирование полной и сокращенной себестоимости по видам продукции, работам и прочим объектам
Центры ответственности и места возникновения	Отсутствие системы центров ответственности	Наличие четкой структуры центров	Наличие четкой структуры центров ответственности

Продолжение таблицы 2

новения затрат	венности	ответственно-сти	ности и мест возникновения затрат с четким определением функций
Трансфертное ценообразование	Не применение трансфертного ценообразования	Не применение трансфертного ценообразования	Применение трансфертного ценообразования между центрами ответственности
Бюджетирование	Отсутствие или использование упрощенной системы бюджетирования	Применение бюджетирования в рамках планирования деятельности организации	Бюджетирование деятельности организации с целью планирования и контроля деятельности организации
Управленческая (внутренняя) отчетность	Отсутствие или наличие слабо развитой системы управленческой отчетности	Структурированная система управленческой отчетности	Структурированная система управленческой отчетности, увязанная с центрами ответственности, системой бюджетирования и системой контроля
Система управленческой документации – учетная политика для целей управленческого учета, положения и прочие документы	Отсутствие системы управленческой документации	Не структурированная система управленческой документации, наличие учетной политики для целей управленческого учета	Структурированная система управленческой документации, наличие учетной политики для целей управленческого учета, графика документооборота

Продолжение таблицы 2

Система управленческих счетов	Использование только системы финансовых счетов	Интеграция системы финансовых и управленческих счетов	Интеграция системы финансовых и управленческих счетов
Система автоматизации управленческого учета	Учет не автоматизирован	Учет не автоматизирован и частично автоматизирован	Автоматизированы как учетные процедуры, так и процесс бюджетирования, анализа и прочие процедуры
Система управленческого (внутреннего) анализа (анализ зависимости «объем – затраты – прибыль»)	Проведение ретроспективного анализа финансовой деятельности организации	Не структурированная система управленческого анализа	Развитая система анализа как экономического, финансового, так и управленческого анализа, увязанная с остальными элементами управленческого учета
Система управленческого (внутреннего) контроля	Отсутствие системы внутреннего контроля	Наличие контрольных органов в рамках организационно-правовой формы и слабо развитой системы внутреннего контроля	Наличие развитой системы внутреннего контроля
Организация управленческой бухгалтерии	Отсутствие управленческой бухгалтерии, наделение функциями бухгалтера-аналитика ответственного лица	Выделение должности бухгалтера-аналитика	Организация управленческой бухгалтерии

Представленные вопросы управленческого учета направлены на становление и развитие этого вида учета в сельскохозяйственных организациях, что способствует обеспечению руководителей необходимой информацией для улучшения финансового состояния, как отдельных организаций, так и отрасли сельского хозяйства в целом. Это, в свою очередь, направлено на развитие не только экономики, но бухгалтерского учета как науки.

ЛИТЕРАТУРА

1. ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» от 27.07.2007 № 401-ФЗ (в редакции последующих изменений).
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: Омега-Л, 2003. 528 с.
3. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. М.: Экономистъ, 2006. 618 с.
4. Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К0», 2007. 460 с.
5. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учёт: Учеб. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 448 с.
6. Николаева С. А. Управленческий учет информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002. С.–78.
7. Областная целевая программа «Развитие агропромышленного комплекса Нижегородской области на 2011–2012 годы» [электронный ресурс]. Режим доступа: <http://mcs-nnov.ru/>.
8. Хоружий Л. И., Фасова Е. В. Концепция организации управленческого учета в сельском хозяйстве// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2004. № 4. С. 24–26.

THEORETICAL BASES OF THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT AND ASSESSMENT OF ITS CONDITION IN THE AGRICULTURAL ORGANIZATIONS OF THE NIZHNIY NOVGOROD AREA

Keywords: *the administrative account, expenses, incomes, objective, a problem, subject matter, object, an element and a method.*

Annotation. *In the article the concept of the administrative account, its objective, problems, subject matter, and object is generalized, principles are listed; functions and an element and methods are allocated. All elements of the administrative account are incorporated in organizational*

model of the administrative account. On the basis of results of research lead by questioning the agricultural organizations of the Nizhniy Novgorod area features of statement of the administrative account in the agricultural organizations depending on their sizes are certain.

ИГОШИНА ЮЛИЯ АЛЕКСАНДРОВНА – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Нижегородский государственный инженерно-экономический институт, Россия, Княгинино, (buhngiei@yandex.ru).

IGOSHINA JULIA ALEKSANDROVNA – the senior teacher of the chair of Bookkeeping, the analysis and audit, the Nizhniy Novgorod state engineering-economic institute, Russia, Knyaginino, (buhngiei@yandex.ru).
