

УДК 657.6

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

Бреславцева Нина Александровна, д-р экон. наук, проф.

Сверчкова Ольга Федоровна, д-р экон. наук, доц.

Институт сферы обслуживания и предпринимательства (филиал) Донского государственного технического университета в г. Шахты, ул. Шевченко, 147, Шахты, Россия, 346500; e-mail: Ylo79@mail.ru

Цель: развитие аппарата обоснования управленческих решений. *Обсуждение:* в статье рассмотрены проблемы применения инструментов управленческого учета на малых предприятиях Российской Федерации. Поставлен ряд задач, выполнение которых должно способствовать более интенсивному внедрению приемов и методов управленческого учета. Перечислены условия и предпосылки для ведения эффективного управленческого учета. *Результаты:* авторами предложена методика составления нулевого баланса как инструмента для определения финансового состояния малых предприятий.

Ключевые слова: управленческий учет, малые предприятия.

DOI: 10.17308/meps.2017.6/1677

Развитие рыночной системы хозяйствования предопределяет использование адекватных инструментов управления деятельностью коммерческих организаций. Бухгалтерский управленческий учет является важным средством управления бизнесом и повышения его конкурентоспособности. Опыт показывает, что осуществление процедур и применение методов бухгалтерского управленческого учета во многом обеспечивает рост экономической эффективности коммерческой организации.

Несмотря на такую значимость, управленческий учет недостаточно изучен и слабо реализуется возможность его использования на предприятиях разных типов.

Для устранения проблем применения и внедрения бухгалтерского управленческого учета необходимо решение следующих задач:

- обосновать научное определение управленческого учета;
- раскрыть направление использования его информации, перспективы развития и практического применения в деятельности российских коммерческих организаций;

– отразить возможности применения информации бухгалтерского управленческого учета для принятия текущих управленческих решений с позиций маржинального подхода, анализа безубыточности, вопросов ценообразования, представить прикладные возможности управленческого учета;

– выявить трудности и проблемы замедленного применения управленческого учета на российских предприятиях, особенно на предприятиях малого и среднего бизнеса. Многие из перечисленных задач все ещё требуют решения.

В научной литературе можно найти множество трактовок термина управленческий учет, однако к единому мнению авторы не могут прийти до сих пор. Например, В.Ф. Палий дает следующее определение: «Управленческий учет – это не только наблюдение и обобщение текущих данных, прежде всего, это система внутреннего оперативного управления» [3]. В работе К. Друри управленческий учет – это «предоставление лицам в самой организации информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций» [3]. По мнению М.А. Вахрушиной: «Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также структурных подразделений» [6].

Эти определения отражают суть вопроса, заслуживают поддержки, но нуждаются в продолжении и конкретизации.

Управленческий учет охватывает все этапы принятия решений, отражающие основные функции управления, а именно наличие материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предоставление информации по ним менеджерам, определение финансовых результатов и др. и непременно учет затрат и доходов и отклонений по ним.

Поскольку вопросы организации и ведения управленческого учета официально не регулируются российским законодательством, они остаются наиболее сложными и востребованными в отечественной методологии учета. Существующие на сегодняшний день теоретические исследования различных авторов не позволяют в полной мере использовать преимущества управленческого учета на практике. Это связано с тем, что в России авторы в большинстве случаев не учитывают отраслевые особенности хозяйствующих субъектов, и их исследования чаще всего опираются на западные технологии управления, которые достаточно сложно адаптировать традициям управления отечественными предприятиями. Поэтому возникает необходимость проведения глубоких исследований экономической природы, сущности и содержания управленческого учета в организации, чтобы достаточно четко понимать и реализовывать его цели и задачи.

Наиболее сложной и трудной задачей внедрения управленческого учета на предприятиях всех типов является то, что система должна быть минимально затратной и максимально доступной.

В основу организации управленческого учета должен быть положен рациональный порядок отражения данных на счетах учета. Построение управленческого учета должно быть направлено на нужды информации для обеспечения учета и контроля затрат по объектам учета.

Внедрение управленческого учета невозможно без применения современного программного обеспечения и информационной технологии. Широкий выбор предприятиями различных видов программного и технического обеспечения позволит эффективно использовать технические средства в практике управленческого учета. На наш взгляд, автоматизация учетных процессов и внутрихозяйственного планирования позволит наиболее эффективно координировать работу подразделений и решать значительный круг внутренних управленческих проблем предприятия.

Эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления.

Для ведения эффективного управленческого учета, прежде всего, должны быть созданы определенные условия и предпосылки. К ним, по нашему мнению, относятся:

1. Заинтересованность и инициатива руководителей предприятий и организаций.
2. Наличие квалифицированных специалистов.
3. Наличие методики адаптирования к различным отраслям.
4. Информационное обеспечение.
5. Адекватные системы бухгалтерского учета и товародвижения.
6. Совершенствование организационной и финансовой структуры предприятия и методов управления, в том числе управленческого учета.
7. Автоматизация бухгалтерского и управленческого учета.

Созданием этих предпосылок дело не заканчивается. Выявлены другие проблемы в этом непростом и сложном деле, с которыми предстоит разбраться. Это особенности и специфика форм учета и отчетности, связь с бухгалтерским учетом и налогообложением и др.

Проблемы внедрения управленческого учета на российских предприятиях, а на малых в особенности, заключаются в том, что: отдельные директора и руководители финансовых служб до сих пор в полной мере не представляют достоинств и реальных преимуществ, которые дает правильное использование системы управленческого учета перед конкурентами, особенно на этапе разработки, когда нет опыта, имеются лишь трудности и потери времени. Это показал опрос ряда малых предприятий нашего региона.

Организационные и финансовые структуры российских предприятий еще не всегда отвечают требованиям систем управленческого учета.

Следовательно, требуются изменения, которые потребуют финансо-

вые, временные и человеческие ресурсы. Эти проблемы разрешить не сложно. Надо действовать.

Российским организационным и финансовым структурам, как известно, свойственны некоторые недостатки, которые тоже тормозят внедрение управленческого учета на малых предприятиях:

- высокий уровень концентрации принятия управленческих решений на уровне директора и его заместителей;
- слабое делегирование ответственности высших управляющих на средний уровень управления;
- необоснованное рассредоточение ряда управленческих функций по планированию и контролю по службам, отделам, отдельным работникам;
- дублирование функций рядом подразделений.

Проблема состоит и в том, что персонал российских компаний не понимает целесообразности управленческого учета и создает барьеры, так как не заинтересован выполнять большой объем работ за прежнюю заработную плату. Следовательно, для эффективного внедрения управленческого учета необходимо создать систему мотивации персонала за обработку ключевых показателей деятельности и оперативность обработки информации, а также проводить обучение сотрудников управленческому учету.

Подчеркнув преимущества управленческого учета, его значимость и необходимость использования особенно в настоящее (кризисное) время, рассмотрев функции управленческого учета, можно сделать вывод о том, что он важен и для малого предпринимательства. Следовательно, объектом управленческого учета наряду с бухгалтерским может быть и учет на малых предприятиях. Трудности надо преодолевать, адаптируя отмеченные возможности.

В последнее время выявился немалый рост предприятий малого и среднего бизнеса, особенно в сферах, где пока не требуется значительных капиталов, больших объемов оборудования и кооперации множества работников. Малых и средних предприятий особенно много в наукоемких видах производства, а также отраслях, связанных с производством потребительских товаров и особенно оказанием услуг.

Роль малого предпринимательства в экономике страны, как правило, определяется следующими факторами:

- численностью малых предприятий и индивидуальных предпринимателей в общей численности субъектов рыночной экономики;
- вкладом малых предприятий в создание валового внутреннего продукта, в производство продукции (выполнение работ, оказание услуг);
- вкладом субъектов малого предпринимательства в формирование федерального и регионального бюджетов;
- ростом численности на малых предприятиях занятого трудоспособного населения, вкладом в сокращение числа безработных;

– насыщением рынка потребительскими товарами (работами, услугами), лучшим удовлетворением потребностей населения;

– навыками дееспособных граждан в создании собственного дела, накоплением опыта управления предприятиями и др.

Все это еще раз подтверждает необходимость использования управленческого учета на малых предприятиях.

Положительным фактором роли малого предпринимательства является увеличение числа постоянно работающих сотрудников и увеличение числа индивидуальных предпринимателей, а также рост занятости населения по месту основной работы в сфере предпринимательской деятельности без образования юридического лица.

Собственники малых предприятий более склонны к сбережению и инвестированию, у них всегда высокий уровень личной мотивации в достижении успеха, что положительно сказывается в целом на деятельности предприятия. Малые предприятия лучше информированы об уровне спроса на местных (локальных) рынках, который постоянно и быстро изменяется, часто товары производят по заказу конкретных потребителей, дают средства к существованию значительному числу наемных работников. Малые предприятия способствуют росту занятости безработного населения по сравнению с крупными предприятиями, тем самым содействуют подготовке профессиональных работников и распространению практических знаний. Малые и средние предприятия по сравнению с крупными в отдельных странах занимают доминирующее положение как по их числу, так и по удельному весу в производстве товаров (выполнению работ, оказанию услуг). В России же в некоторых регионах наметилось замедление роста малых предприятий. Причиной упущенного роста малого бизнеса, считают некоторые экономисты, – слабое внедрение и использование управленческого учета.

Использование управленческого учета на малых предприятиях позволит оценить финансовое состояние предприятий, выявит слабые и сильные места, неиспользованные ресурсы и позволит принять правильное управленческое решение. Управленческий учет через свои функции решает вопрос источника информации для управления внутренней деятельностью предприятия, его стратегию и тактику.

Для применения управленческого учета на малых предприятиях необходимо изучить и учесть характерные особенности организации бухгалтерского учета на малых предприятиях и наличие необходимой и достоверной информации.

Основным критерием действенности системы управления является эффективное использование финансовых, материальных и людских ресурсов. Управленческий учет представляет для этого необходимый механизм, позволяющий комплексно рассмотреть вопросы планирования, оперативно-го контроля и учета отдельных видов деятельности, управления деятель-

ностью организации при принятии как тактических, так и стратегических решений.

Для решения вопроса о возможности внедрения управленческого учета на малых и средних предприятиях профессором С.В.Булгаковой проведено сравнение финансового и управленческого учета на малых и средних предприятиях, где выявлены сходства и различия. Сходства сводятся к следующему [5]:

1. Обе системы учета формируют информацию, используемую в управлении деятельностью организации при принятии как тактических, так и стратегических решений.

2. В основе построения обеих систем учета находятся единые общепринятые принципы учета, что обеспечивает варианты взаимосвязи счетов финансового и управленческого учета.

3. В обеих учетных системах фиксируются одни и те же факты хозяйственной жизни (хозяйственные операции), что позволяет отражать, в частности, использование ресурсов в разрезе экономических элементов затрат.

4. На основе рассчитанной в управленческом учете себестоимости производится оценка проданной и непроданной продукции (работ, услуг) и в финансовом учете, что находит отражение в формах бухгалтерской финансовой отчетности.

5. В обеих системах используется оперативная информация, что предполагает формирование первичных документов по единым правилам и включает дублирование сбора первичной информации.

Сходства управленческого и бухгалтерского учета только подтверждают еще раз вывод о возможности применения управленческого учета на малых предприятиях, а различия предстоит учесть в деле использования на практике.

При разработке системы управленческого учета (а это необходимо для всех типов предприятий) нужно исходить из следующих основных требований (факторов). При наличии этих требований и факторов обеспечивается успешное внедрение управленческого учета:

1. управленческий учет должен служить поддержкой при принятии и исполнении стратегических решений;

2. управленческий учет должен помогать в определении типов решений;

3. до разработки системы управленческого учета необходимо выбрать подходящие финансовые показатели эффективной деятельности предприятия;

4. управленческий учет должен снабжать менеджеров только существенной информацией;

5. в системе управленческого учета все затраты должны быть подразделены на регулируемые и согласованные (или обязательные);

6. система управленческого учета все затраты должна подразделять на дискреционные и затраты на технологические процессы;

7. система управленческого учета должна следовать за изменениями времени;

8. в системе управленческого учета все затраты должны быть подразделены на регулируемые и согласованные (или обязательные).

Наличие перечисленных требований, факторов и условий позволит осуществить внедрение управленческого учета на малых и средних предприятиях. Следовательно, надо создать условия, а также исключить причины, тормозящие этому процессу.

Одной из ключевых причин того, что управленческий учёт на малых предприятиях внедряется крайне медленно, является и то, что внедрение эффективной системы требует существенных финансовых человеческих и временных затрат, а доход от данной системы имеет долгосрочный характер. Т.е. расходы – немедленно, а результаты очень не скоро. Для малого бизнеса это не просто, так как уверенность в будущем невелика.

В условиях рыночной экономики главная цель организации — обеспечить рентабельность, а также развитие хозяйственной деятельности, основой чего является грамотное построение бухгалтерского учета независимо от форм собственности и профиля деятельности.

Основная проблема организации управленческого учета субъектов малого предпринимательства связана, на наш взгляд, с организацией бухгалтерского учета и оптимизацией механизма учета доходов и расходов, увязкой с требованиями налогового законодательства. Предстоит также увязать порядок исчисления налога на прибыль — при общей системе налогообложения с необходимостью вести отдельный учет по видам деятельности при применении специальных налоговых режимов.

Практически все зарубежные предприятия используют систему управленческого учета как для внутреннего контроля, так и для управления экономикой в целом.

Можно констатировать, что на международном уровне теоретические и практические вопросы управленческого учета, его достоинства, проблемы, преимущества и опыт внедрения на предприятиях уже реализуются.

Внедрение управленческого учета необходимо ускорить и на российских предприятиях, особенно в малом бизнесе.

К основным причинам замедленного использования инструментов управленческого учета является его необязательность, нерегламентированность и отсутствие нормативной базы, выявлены и другие факторы и предпосылки, тормозящие его внедрение. Считаем, что необходимо активное использование управленческого учета в управленческой деятельности предприятий. Для этого есть необходимость и все возможности, они обоснованы.

К ним относится в частности, постоянное расширение официальной информационной базы. Это положительный факт учетной науки и практики. Так, в соответствии с приказом Минфина РФ № 66н от 02.06.2010 года

расширился состав информации ее динамика и креативность. Поменялись и расширились все отчетные формы и приложения к ним. В балансе, например, добавилась колонка информации за предшествующий период.

В связи с постоянным процессом совершенствования бухгалтерской финансовой отчетности, особенно с выходом приказа Минфина РФ № 66н, появился такой объем необходимой для управления информации, что вопрос о необходимости и возможности внедрения управленческого учета во всех коммерческих предприятиях отпадает. Внедрение управленческого учета в деятельность коммерческих предприятий вполне возможно и бесспорно.

Общеизвестно, что управленческий учет не регламентируется в централизованном порядке, проявляется исключительно в своеобразных формах по многим уважительным причинам. Прежде всего, потому, что малый бизнес состоит из многочисленных разнообразных предприятий, отличающихся формой собственности, ассортиментом вырабатываемой продукции, работ и услуг, режимом налогообложения и учета и другими параметрами. Кроме того, эта отчетность не является обязательной и используется исключительно для принятия управленческих решений, для внутреннего контроля и управления. Это не упрощает, а наоборот, усложняет решение главного вопроса – применение и внедрение управленческого учета в деятельность коммерческих предприятий, включая малые и средние. Это обязывает управленцев учитывать особенности каждой группы предприятий, а теоретиков исследовать сущность управленческого учета, его возможности использования в практике коммерческих предприятий.

В современной экономике на стабильное развитие малых предприятий влияют грамотные методы управления, к которым относится управленческий учет. Управленческий учет включает в себя не только решение вопросов организации учета, но и применение методов планирования, математики, статистики, психологии, рыночных отношений, аналитики и др. Управленческий учет обеспечивает управленцев информацией, используемой для собственного управления и контроля путем выявления, измерения, сбора, анализа, подготовки, приема, передачи и интерпретации информации.

Изучение литературных источников, публикаций отечественных и зарубежных авторов, интернет-ресурсов, а также практического материала таких предприятий, как ООО «САТУРН», ООО «СТРОЙБЫТСЕРВИС», и др. позволило прийти и к определенным выводам, а именно: внедрять управленческий учет просто необходимо.

Причины замедленного использования управленческого учета на предприятиях малого бизнеса целесообразно классифицировать на объективные и субъективные, внешние – независимые от предприятия, и внутренние.

Мы пришли также к выводу о том, что необходимо применять любые известные и доступные формы управленческого учета, обеспечивающие эффективность принимаемых управленческих решений, но также использовать и малоизвестные зарубежные.

Известная за рубежом практика использования производных балансовых отчетов при принятии управленческих решений, по нашему мнению, незаслуженно забыта и требует особого внимания.

Производные балансовые отчеты получаются путем трансформации бухгалтерского, консолидированного, отдельного балансов или остатков по главной книге с привлечением данных аналитического учета на основе двойной записи и отражением активов и обязательств с учетом их количественной и стоимостной реальности и возможных рисков потери или неудовлетворения обязательств. В отдельных случаях производные балансовые отчеты привязаны к видам деятельности.

Бухгалтерский механизм составления нулевого балансового отчета сводится к последовательному отражению проводок в специальной ведомости по удовлетворению обязательств предприятия; получению дебиторской задолженности; реализации материальных ценностей, основных средств, нематериальных активов путем условного или реального превращения всех активов предприятия, дебиторской и кредиторской задолженности в денежные средства и удовлетворению обязательств предприятия в соответствии с установленной очередностью и принципами двойной записи [4].

Для составления нулевого балансового отчета необходимо оформить журнал нулевых проводок. Нулевые проводки составляются в следующем порядке: вначале отражаются факты по условной продаже активов в зависимости от степени их ликвидности, начиная со второго по пятый разделы баланса. Требования кредиторов погашаются в соответствии со ст. 64 ГК РФ в зависимости от очередности. Для обособленного выведения итога от фиктивной ликвидации при составлении нулевого баланса нами предлагается применять отдельный счет – счет «Результат условной ликвидации (РУЛ)». К счету «РУЛ» открываются следующие субсчета [10]:

– счет «РУЛ» / 1 «Конкурсная масса». На данном субсчете учитываются поступления от условной продажи активов предприятия. Сальдо конечное данного субсчета отражает сумму сформированной конкурсной массы.

Автором разработана и апробирована практика составления производных балансовых отчетов, составлен отчет на примере условных показателей ООО «САТУРН».

Такой подход, на наш взгляд, позволит более оперативно рассчитывать и контролировать затраты, предвидеть неплатежеспособность предприятия, возможность ее предотвращения, что особенно важно при принятии управленческих решений при кризисном состоянии экономики предприятия.

Список источников

1. Альпенцова Б.А., Кожобеков С.С., Тажибаева А.С. Управленческий учёт как элемент системы бухгалтерского учёта // *Актуальные научные исследования в современном мире*, 2016, по. 9-5 (17), с. 28-34.
2. Бабаева Э.З., Феськова М.В. Организация управленческого учёта на предприятиях малого бизнеса // *Новая наука: Современное состояние и пути развития*, 2016, по. 11-1, с. 3-5.

3. Бреславцева Н.А., Попова Т.Д., Колесникова Е.В. *Управленческий учет в сфере услуг*. Ростов на Дону, Феникс, 2014.
4. Бреславцева Н.А., Сверчкова О.Ф. *Всё о балансах*. Шахты, Изд-во ЮРГУЭС, 2007.
5. Булгакова С.В. *Управленческий учет*. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2015.
6. Вахрушина М.А. *Управленческий анализ*. Москва, ОМЕГА-Л, 2010.
7. Волковская Я.В. Сущность управленческого учёта на предприятии // *Региональная экономика и управление*, 2016, no. 2 (09), с. 22-27.
8. Воронченко Т.В. Стратегический управленческий учет в системе менеджмента организации // *Аудиторские ведомости*, 2014, no. 4, с. 25-35.
9. Дельдюгинова Е.В., Дельдюгинова М.В. Современная организация управленческого учёта в целях обеспечения экономической безопасности предприятия // *Научная перспектива*, 2014, no. 3, с. 45-47.
10. Ивашкевич В.Б. *Бухгалтерский управленческий учет*. Москва, Магистр, 2008.
11. Рассказова-Николаева С.А., Кондраков Н.П. Управленческий учет: учет или управление // *Аудит и финансовый анализ*, 2015, no. 3, с. 48-51.
12. Ходыревский Д.И. Актуальность проблемы управленческого учёта затрат на предприятии // *Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд*, 2014, no. 26, с. 117-118.

MANAGEMENT ACCOUNTING IN SMALL BUSINESSES: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Breslavtseva Nina Aleksandrivna, Dr. Sc. (Econ.), Prof.

Sverchkova Olga Fedorovna, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Don State Technical University, Institute of Service and Business (Branch) DSTU in Shakhty, Shchevchenko st., 147, Shakhty, Russia, 346500; e-mail: Ylo79@mail.ru

Purpose: development of tools for justifying management decisions.

Discussion: the article considers the problems of application of tools of management accounting in small enterprises of the Russian Federation. The authors set a number of tasks to more intensive implementation of techniques and methods of management accounting. The authors presented lists the conditions and prerequisites for effective management accounting. *Results:* the authors proposed methodology of zero balance as tools to determine the financial condition of small businesses.

Keywords: management accounting, small businesses.

References

1. Al'penova B.A., Kozhabekov S.S., Tazhibaeva A.S. Upravlencheskij uchjot kak jelement sistemy buhgalterskogo uchjota. *Aktual'nye nauchnye issledovanija v sovremennom mire*, 2016, no. 9-5 (17), pp. 28-34. (In Russ.)
2. Babaeva Je.Z., Fes'kova M.V. Organizacija upravlencheskogo uchjota na predpriyatijah malogo biznesa. *Novaja nauka: Sovremennoe sostojanie i puti razvitiya*, 2016, no. 11-1, pp. 3-5. (In Russ.)
3. Breslavceva N.A., Popova T.D., Kolesnikova E.V. *Upravlencheskij uchjet v sfere uslug*. Rostov na Donu, Feniks, 2014. (In Russ.)
4. Breslavceva N.A., Sverchkova O.F. *Vsjo o balansah*. Shahty, JuRGUJeS, 2007. (In Russ.)
5. Bulgakova S.V. *Upravlencheskij uchjet*. Voronezh, Izdatel'skij dom VGU, 2015. (In Russ.)
6. Vahrushina M.A. *Upravlencheskij analiz*. Moscow, OMEGA-L, 2010. (In Russ.)
7. Volkovskaja Ja.V. Sushhnost' upravlencheskogo uchjota na predpriyatii. *Regional'naja jekonomika i upravlenie*, 2016, no. 2 (09), pp. 22-27. (In Russ.)
8. Voronchenko T.V. Strategicheskij upravlencheskij uchjet v sisteme menedzhmenta organizaciei. *Auditorskie vedomosti*, 2014, no. 4, pp. 25-35. (In Russ.)
9. Del'djuginova E.V., Del'djuginova M.V. Sovremennaja organizacija upravlencheskogo uchjota v celjah obespechenija jekonomicheskoi bezopasnosti predpriyatija. *Nauchnaja perspektiva*, 2014, no. 3, pp. 45-47. (In Russ.)
10. Ivashkevich V.B. *Buhgalterskij upravlencheskij uchjet*. Moscow, Magistr, 2008. (In Russ.)
11. Rasskazova-Nikolaeva S.A., Kondrakov N.P. Upravlencheskij uchjet: uchjet ili upravlenie. *Audit i finansovyj analiz*, 2015, no. 3, pp. 48-51. (In Russ.)
12. Hodyrevskij D.I. Aktual'nost' problemy upravlencheskogo uchjota zatrat na predpriyatii. *Sovremennye tendencii v jekonomike i upravlenii: novyj vzgljad*, 2014, no. 26, pp. 117-118. (In Russ.)