

**МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ТАМБОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ Г.Р. ДЕРЖАВИНА»**

**СОВРЕМЕННЫЕ СТРАТЕГИЧЕСКИЕ
АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,
АУДИТА, СТАТИСТИКИ
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Коллективная монография



Тамбов 2020

УДК 33
ББК 65
С56

Рецензенты:

Е.А. Кириченко – к.э.н., доцент ФГБОУ ВО «ТГУ»;
В.В. Смагина – проректор, главный ученый секретарь, д.э.н.,
профессор ТГУ имени Г.Р. Державина

Коллектив авторов:

гл. 1.1 – к.э.н., доцент *Е.А. Баева*, к.э.н., доцент *В.В. Баев*;
гл. 1.2 – к.э.н., доцент *А.Ф. Мялкина*, гл. 1.3 – к.э.н., доцент *Л.Н. Коровина*;
гл. 1.4 – д.э.н., профессор *Н.А. Ибрагимов*,
директор ООО «SAMARKAND BUSINESS ADVISORS» *Р.Ш. Хусайнов*;
гл. 2.1 – к.э.н., доцент *Г.Я. Житкевич*, к.э.н., доцент *В.Н. Познякевич*;
гл. 2.2 – к.э.н., доцент *И.М. Ярцева*; гл. 3.1 – к.э.н., доцент *А.М. Прудникова*;
гл. 3.2 – д.э.н., профессор *Е.В. Иода*, магистрант *С.В. Порядин*;
гл. 3.3 – к.э.н., доцент *Н.В. Москаленко*, к.э.н., доцент *Т.Н. Шаронина*;
гл. 4.1 – к.э.н., доцент *Л.Г. Абдукаримова*, магистрантка *О.А. Медведова*;
гл. 4.2 – к.э.н., доцент *А.С. Лосева*, к.э.н., доцент *В.Б. Попова*,
к.э.н., доцент *И.В. Фецкович*;
гл. 5.1 – д.э.н., профессор *Д.Р. Зайналов*; гл. 5.2 – к.э.н., и.о. доцента *С.С. Алиева*;
гл. 5.3 – к.э.н., доцент *В.М. Трегубова*; гл. 5.4 – к.э.н., доцент *Н.М. Турбина*;
гл. 6.1 – к.э.н., доцент *Ю.К. Баранова*;
гл. 6.2-6.3 д.э.н., профессор *Н.В. Черемисина*, к.э.н., доцент *Т.Н. Черемисина*

С56 **Современные стратегические аспекты развития бухгалтерского учета, аудита, статистики и налогообложения** : коллективная монография / Е.А. Баева [и др.] ; М-во науки и высш. обр. РФ, ФГБОУ ВО «Тамб. гос. ун-т им. Г.Р. Державина». – Тамбов : Издательский дом «Державинский», 2020. – 294 с.

ISBN 978-5-00078-376-4

В монографии рассматриваются современные аспекты развития бухгалтерского, налогового, управленческого учета, методологические аспекты аудиторской деятельности, а также экономико-статистический анализ уровня и качества жизни населения регионов.

Материалы монографии могут быть использованы вузовскими учеными, аспирантами, соискателями, студентами экономических специальностей, а также практикующими бухгалтерами.

Главы публикуются в авторской редакции.

УДК 33
ББК 65

ISBN 978-5-00078-376-4

© ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г.Р. Державина», 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
Глава 1. Современные аспекты развития бухгалтерского учета	7
1.1 Тенденции развития бухгалтерского учета и бухгалтерской деятельности в современных условиях	7
1.2 О взаимной социальной ответственности участников образовательного процесса вуза за формирование и развитие компетенций специалиста-бухгалтера	19
1.3 Рынок векселей и порядок их учета	31
1.4 Возможности делегирования функции бухгалтерского учета в условиях возобновления полноценной работы после коронавирусного карантина	55
Глава 2. Цифровые технологии в бухгалтерском учете	66
2.1 Развитие методик бухгалтерского учета цифровых активов (токенов) в республике Беларусь	66
2.2 Генерирование учетной информации при использовании информационных технологий в деятельности экономического субъекта и ведении цифровой бухгалтерии	78
Глава 3. Управленческий учет в системе бухгалтерского учета	90
3.1 Развитие и современное состояние управленческого учета в республике Беларусь	90
3.2 Экономическая неопределенность и оценка рисков предприятия	110
3.3 Себестоимость продукции как качественный показатель производственно-хозяйственной деятельности предприятия	122

Глава 4. Методологические аспекты аудиторской деятельности на современном этапе развития экономики	
4.1 Необходимость расчета уровня существенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при проведении аудита	141
4.2 Аудит дебиторской и кредиторской задолженности в коммерческих организациях АПК	147
Глава 5. Совершенствование налоговой деятельности в современной экономике	157
5.1 Концепции налоговой реформы в условиях модернизации экономики	157
5.2 Влияние налогового стимулирования на инновационную деятельность субъектов предпринимательства	170
5.3 Общие правила и требования к учету налогооблагаемой базы по НДС	180
5.4 Документирование и сопровождение налогового производства налога на добавленную стоимость	199
Глава 6. Экономико-статистический анализ уровня и качества жизни населения региона	213
6.1 Влияние государственных программ на социально-экономическое развитие региона	213
6.2 Анализ уровня и качества жизни населения Тамбовской области по интегральным показателям и демографическим параметрам	222
6.3 Анализ системы социальных показателей уровня и качества жизни населения Тамбовской области	236
6.4 Синтетические и аналитические показатели уровня и качества жизни населения региона	253
Список использованных источников	273

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях, перед предприятиями стоит важная цель – организовать точный и грамотный бухгалтерский, налоговый и управленческий учет своей деятельности. Насколько правильно подойдут к этому вопросу компании, зависит, в конечном счете, успешность их деятельности и финансовый результат. И от результата деятельности каждого предприятия, в конечном счете, зависит и общий финансовый результат и на макро- и на микроуровне, ведь все финансовые процессы в стране взаимосвязаны. Из года в год в законодательство вносятся изменения, чтобы сделать финансовые процессы прозрачней, а отчетность – более открытой.

Целью данного исследования является раскрытие основных тенденций развития учетно-аналитических процедур в современной экономике и разработка инструментария обеспечения этих тенденций на основе бухгалтерского учета, налогового сопровождения и анализа деятельности не только в России но и в странах ближнего зарубежья.

В монографии рассматриваются основные направления реформирования бухгалтерского учета, тенденции развития учетно-аналитической деятельности, методологические аспекты аудиторской деятельности, совершенствование налоговой деятельности, а также экономико-статистический анализ уровня и качества жизни населения региона.

Предлагаемая работа раскрывает свой взгляд авторов монографии на некоторые тенденции развития налоговой деятельности, учетно-аналитических и аудиторских процедур в современной экономике и предлагает пути его совершенствования.

Первая и вторая главы монографии посвящены современным аспектам развития российского бухгалтерского учета и стран ближнего зарубежья.

Третья глава рассматривает основные тенденции развития управленческого учета.

Четвертая глава рассматривает методологические аспекты аудиторской деятельности на современном этапе.

Пятая глава раскрывает совершенствование налоговой деятельности в России и странах СНГ.

Шестая глава раскрывает экономико-статистический анализ уровня и качества жизни населения регионов.

Материалы монографии могут быть использованы вузовскими учеными, аспирантами, соискателями, студентами экономических специальностей, а также практикующими бухгалтерами и менеджерами не только России, но и стран СНГ.

ГЛАВА 3

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1 РАЗВИТИЕ И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Среди многочисленных мер современного этапа развития Республики Беларусь, направленных на развитие информационных технологий, внедрение современных ресурсосберегающих технологий, новой техники, безотходных производств, большое значение в современных условиях деятельности субъектов хозяйствования придается повышению действенности учетной информации при принятии управленческих решений, рациональном использовании производственных ресурсов.

Экономическая информация о результатах финансово-хозяйственной деятельности формируется в системе бухгалтерского учета, регулируемой в настоящее время на различных уровнях. Общеотраслевые нормативные правовые акты не в полной мере учитывают всю вариативность и многообразие хозяйственных ситуаций, возникающих в практике деятельности экономических субъектов различной отраслевой направленности. Поэтому современные организации испытывают затруднения при разработке методического обеспечения учета хозяйственной деятельности для различных целей, в том числе и для целей управления.

Для повышения эффективности системы управления в организациях различных отраслей необходимо своевременное получение детальной информации о затратах, расходах, себестоимости продукции и результатах хозяйственной деятельности, которая формируется в системе управленческого учета. Однако имеющиеся в экономической литературе методические рекомендации по организации управленческого учета не в должной

мере адаптированы к специфике деятельности отдельных субъектов хозяйствования, отмечается недостаточная, фрагментарная проработанность вопросов адаптации системы управленческого учета к особенностям функционирования субъектов хозяйствования в отдельных отраслях.

Поэтому в настоящее время проблемы эффективного функционирования системы управленческого учета как в целом, так и в отдельно взятой отрасли являются достаточно актуальными, дискуссионный характер имеют отдельные теоретические положения и практические аспекты. Внедрение в учетно-аналитическую практику организаций современных эффективных способов учета затрат в системе управленческого учета позволяет обеспечить проведение более детального анализа экономических показателей, способствует формированию объективной оценки и характеристики деятельности отдельных структурных подразделений, цехов, участков, а также позволяет более качественно осуществлять процесс управления организацией, посредством принятия и реализации научно-обоснованных управленческих решений, что в целом обуславливает актуальность исследования.

В Республике Беларусь внедрению управленческого учета в уделяется в последние годы большое внимание, однако если рассматривать отдельные отрасли, то следует отметить, что отдельным отраслям не уделяется соответствующего внимания, что существенно ограничивает возможности субъектов хозяйствования данных отраслей по внедрению управленческого учета.

При этом, рассматривая проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в системе управленческого учета, необходимо учитывать, что каждая отрасль имеет свои специфические особенности, которые оказывают определенное влияние на организацию учета. Следовательно, учетно-аналитическая система субъектов хозяйствования должна быть адаптирована к производственно-технологическим особенностям исследуемой отрасли. Вместе с тем следует отметить, что работы отечественных авторов посвящены в основном общим теоретическим и методологическим аспектам проблемы развития

управленческого учета. В этой связи возникает необходимость исследования организационно-методических проблем и разработки действенного инструментария системы управленческого учета в разрезе конкретной отрасли.

Условия, в которых функционируют современные экономические субъекты Республики Беларусь, требуют от руководителей самостоятельности и высокой степени ответственности, направленной на обеспечение эффективности работы субъектов хозяйствования. В этой связи результаты всех видов деятельности зависят от множества взаимосвязанных и независящих друг от друга факторов. Степень, характер, направленность их влияния различны, также как различны условия и причины их возникновения. Очевидно, что невозможно эффективно управлять деятельностью организации, вовремя не определив влияние этих факторов.

Успех в решении задачи повышения конкурентоспособности современного бизнеса определяется не только эффективностью процессов обновления производственных мощностей, но и широким внедрением современных управленческих технологий. Использование управленческих механизмов невозможно без разработки соответствующего учетно-аналитического обеспечения, в том числе ориентированного на сбор, обработку, представление учетной информации, а также анализ и прогноз сведений финансово-экономической деятельности организации для принятия стратегических решений [47, с. 49].

Происходящие экономические, политические и социальные процессы, постоянный рост объема информации значительно увеличивают роль своевременного и качественного информационного обеспечения и в этой связи особую актуальность приобретают вопросы теоретико-методологического характера, связанные с необходимостью разработки адекватного информационно-аналитического ресурса.

В условиях динамичного развития современной экономики требования к качеству информации, необходимой для принятия обоснованных и эффективных управленческих решений, стремительно растут. Информационная сфера приобретает ключевое

значение и всеобъемлющее влияние на развитие деятельности субъектов хозяйствования.

Значимость формирования информационного общества в Республике Беларусь, его роль в социально-экономическом развитии страны, безопасности реализации национальных стратегий и планов создания цифровой экономики и научно-технического прогресса в целом признана на государственном уровне. Президентом Республики Беларусь подписано Постановление Совета Безопасности Республики Беларусь «О Концепции информационной безопасности Республики Беларусь» [20].

Анализ проблем, существующих у многих субъектов хозяйствования Республики Беларусь, свидетельствует о том, что основными недостатками существующей системы работы с информацией являются: слабая систематизация, недостаточная интеграция данных о деятельности организации и расходование на их поиск и анализ значительных временных и финансовых ресурсов. Одновременно вследствие многоуровневой системы сбора и обобщения сведений происходит их искажение и устаревание, что приводит к непригодности для принятия управленческих решений, проведения переговоров с партнерами, участия в тендерах. Значительная часть информации, формируемой в организации, фактически не задействована – основная ее часть нужна только непосредственным исполнителям и не учитывается при разработке и принятии управленческих решений.

Руководители субъектов хозяйствования, а также отдельных структурных подразделений, всегда должны знать, каким потенциалом они располагают в текущий момент, насколько эффективно используются имеющиеся ресурсы и какой доход они приносят. Поэтому, для успешной деятельности организации необходимо иметь актуальную, достоверную и полную информацию, анализ которой позволяет оперативно реагировать на непредвиденные изменения.

Наиболее значимыми составляющими учетно-аналитической системы субъекта хозяйствования любой организационно-правовой формы при осуществлении предпринимательской дея-

тельности являются бухгалтерский учет и финансово-экономический анализ.

Статья 1 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» определяет бухгалтерский учет как систему непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности [18].

На основании данных бухгалтерского учета составляется отчетность организации – система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, которая отражает финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период [18].

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» бухгалтерская отчетность основывается на установленных принципах, а также организации должны соблюдать общие требования, предъявляемые к отчетности [18]. Бухгалтерская отчетность предназначена для широкого круга внешних пользователей, ни один из которых не влияет на саму процедуру подготовки отчетности и не имеет доступа к подробной информации о деятельности субъекта. Их способности понять бухгалтерскую отчетность непосредственно зависят от нормативного правового регулирования, стандартизации принципов и методов, которые используются при подготовке отчетности. Без нормативного правового регулирования, стандартизации отчетность различных субъектов хозяйствования было бы трудно понять и сравнить. Поэтому разрабатываются последовательные процедуры составления бухгалтерской отчетности, определяется состав форм бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность не подготовлена, предназначена специально для владельцев, или кредиторов, или какой-либо другой специфической группы пользователей. Наоборот, данные отчетности являются одинаково полезными для всех групп

пользователей. Это сделано для того, чтобы подчеркнуть нейтральность и непредвзятость бухгалтерской отчетности.

Правила раскрытия информации в бухгалтерской отчетности определяет Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104 [4].

В Республике Беларусь в настоящее время ведется активная работа по реформированию системы бухгалтерского учета, осуществляется переход на Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО), что неизбежно расширяет функции и полномочия бухгалтерской службы. В новых экономических условиях бухгалтер уже не может следовать только инструкциям, ему приходится полагаться на профессиональное суждение [18].

Главные бухгалтеры общественно значимых организаций с 01.01.2017 г. должны иметь сертификат профессионального бухгалтера. Число бухгалтеров, желающих повысить свой профессиональный уровень, постоянно растет, так, если на конец 2017 года количество бухгалтеров, имеющих сертификат профессионального бухгалтера, составляло 126 человек, то на конец 2019 года – 179 [77]. Однако, современное развитие бухгалтерского учета, несмотря на мероприятия, направленные на его реформирование по-прежнему не соответствует современным информационно-аналитическим потребностям непосредственно руководства субъектов хозяйствования.

Это связано с тем, что бухгалтерский учет, прежде всего, ориентирован на внешних пользователей (государственных органов, инвесторов, кредиторов), подчинен целям налогового учета и направлен на подготовку данных для утвержденных нормативными правовыми актами форм отчетности, содержание которых не всегда соответствует потребностям руководства субъектов хозяйствования. В связи с этим у руководителей в современных условиях развития экономики возникает недостаточность имеющейся информации для принятия верных управ-

ленческих решений, что свидетельствует о необходимости внедрения управленческого учета.

Таким образом, разнообразие интересов заинтересованных сторон приводит к логическому делению бухгалтерского учета как единой системы на две части: бухгалтерский финансовый учет и управленческий учет.

В отличие от бухгалтерского учета, информация управленческого учета предназначена для удовлетворения непосредственно потребностей управления субъектов хозяйствования. Руководители различных уровней управления занимаются бизнес-планированием, контроллингом, анализом, оценкой достигнутых результатов, принятием управленческих решений. Поэтому необходимо, чтобы им были представлены результаты специализированных внутренних отчетов (управленческой отчетности), бюджетов, результатов расчетов себестоимости производимой продукции и другой подробной информации, распространение которой за пределами деятельности субъекта хозяйствования может вообще не предполагаться. Кроме того, руководители могут указать те выходные параметры, согласно которым такая информация должна быть учтена и представлена. Например, могут потребовать, чтобы определенные затраты были обязательно вычтены при расчете значения показателя себестоимости продукции.

Многими авторами отмечается, что такая внутренняя управленческая отчетность должна составляться логически и рационально и ее составление не должно быть основано на использовании каких-либо руководящих принципов, регламентов, стандартов, утвержденных к применению извне, другими же, авторами, указывается на необходимость разработки регламентов, стандартов, общих правил, носящих рекомендательный характер и необязательных к применению, но которыми можно будет руководствоваться при разработке и составлении своей собственной управленческой отчетности [57; 150].

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, товаров, работ, услуг является один из важнейших разделов управленческого учета. Себестоимость единицы продукции, вы-

полненных работ, оказанных услуг является основой для принятия многих управленческих решений [111, с. 63].

С точки зрения теории и практики использование управленческой учетно-аналитической системы – тема дискуссионная. Это можно объяснить неоднозначным пониманием различных теоретических аспектов и результатов применения на практике основного составляющего элемента данной системы, а именно управленческого учета.

Повышение эффективности управления является важной комплексной задачей, поэтому управленческий учет, являясь относительно новым инструментом управления, вызывает значительный интерес ученых и практиков. Он предполагает создание нетрадиционных систем получения информации о затратах производства и финансовых результатах, применение новых подходов к управлению ими, повышение ценности получаемой информации для анализа, что является в настоящее время одними из наиболее актуальных проблем учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности.

Несмотря на актуальность внедрения управленческого учета в современных организациях, вопрос о роли, сущности и функциях управленческого учета до последнего времени остается спорным. Это связано не только с отделением понятия управленческого учета от других видов учета в организации (производственного, бухгалтерского, статистического, налогового), но и с организацией управленческого учета как важнейшей составной части эффективной системы управления субъектов хозяйствования, включающей стадии планирования, анализа, контроля и принятия решений.

Считается, что термин «management accounting» появился в 1940-е гг. в англоязычных странах – Англии и США, на русский язык был переведен как «управленческий учет». Развитие управленческого учета в XX веке происходило в несколько этапов, каждый из которых характеризовался особой функциональной направленностью управленческого учета, различными методами его осуществления.

Появление понятия «управленческий учет» в белорусской практике многие связывают с началом реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в 90-х годах XX века в соответствии с МСФО. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694 была утверждена Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь [19]. В связи с этим появилась практическая необходимость внедрения в организациях нашей страны системы учета и отчетности, основывающейся как на лучших достижениях отечественной учетной системы, так и на достижениях зарубежной практики, которые были более ориентированы на рыночные условия хозяйствования. Программа утратила силу в 2014 г. (постановление Совета Министров Республики Беларусь от 17 января 2014 г. № 33).

В современной экономической литературе существует множество определений термина «управленческий учет», что позволяет говорить о многофункциональности и различной направленности данного явления. Результаты проведенного анализа оценки научных подходов к определению сущности понятия «управленческий учет» позволяют сделать вывод о том, что мнения авторов относительно понимания и трактовки сущности управленческого учета различны, при этом некоторые из них заостряют внимание на слове «учет», другие на слове «управленческий».

Изучение трудов отечественных и зарубежных ученых, в целом позволяют выделить несколько ключевых позиций по вопросам сущности управленческого учета:

управленческого учета как такового не существует, это лишь новое название производственного учета с использованием новых терминов и расширением функций (например, И.В. Багаев [50, с. 33]);

управленческий учет – это одна из подсистем бухгалтерского учета, обеспечивающая получение текущей (оперативной) информации внутри организации для целей принятия управленческих решений (Д.В. Лысенко [106, с. 15], Е.Ю. Воронова [66, с. 53], М.А. Вахрушина [64, с. 16], М.Е. Голубь [69, с. 358],

М.К. Каткова [84, с. 85], П.И. Камышанов, А.П. Камышанов [82, с. 7], Ю.А. Щегловская [185, с. 100] и другие);

управленческий учет – это самостоятельная система, поскольку она, кроме вопросов бухгалтерского учета, включает в себя вопросы контроля, анализа, планирования (В.В. Алексеев [46, с. 135-136], В.Э. Керимов [86, с. 8], Н.А. Антипенко [48, с. 48], Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр [67, с. 15] и другие).

Что касается первой позиции, то нельзя не согласиться с авторами, указывающими на ее некорректность, несостоятельность (К. Друри [72, с. 4], П.Я. Папковская [129, с. 20-21] и другие). Это обуславливается различием в назначениях производственного и управленческого учета.

Ряд авторов в своих работах пытается выяснить что в действующей учетной системе является производственным учетом, а что управленческим учетом. Анализ литературных источников позволяет сделать вывод о том, что термину «производственный учет» уделено не так много внимания, как управленческому учету. Вместе с тем существование производственного учета признают многие ученые, как российские, так и белорусские [50; 129; 95].

Например, П.Я. Папковская рассматривая вопрос стандартизации калькулирования себестоимости продукции пишет: «Характерные особенности производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как информационной системы формируются под воздействием технологических и организационных особенностей предпринимательской деятельности. Эта система должна базироваться на соответствующих принципах, которые не могут быть произвольными» [129, с. 93].

Что касается толкования управленческого учета как подсистемы или составляющей бухгалтерского учета, то данная позиция достаточно широко распространена среди отечественных (белорусских и российских) ученых. При этом, некоторые из них отмечают, что, имея полную информацию бухгалтерской отчетности, не имеет смысла разрабатывать какую-либо другую систему, и тем самым дублировать функцию предоставления информации.

Проведя исследование определения сущности понятия «управленческий учет» в интерпретации различных ученых

и практиков, на наш взгляд, нельзя полностью согласиться с данной позицией поскольку, зачастую, в управленческом учете используются сведения, которые невозможно получить из стандартизированной бухгалтерской отчетности, но, которые, тем не менее, являются важными индикаторами эффективности управления.

Таким образом, будет не совсем рационально относить управленческий учет к части (или подсистеме) бухгалтерского учета. Эти две системы в управлении субъектом хозяйствования могут существовать в тесном переплетении, но преследовать разные цели и использовать различные инструменты. Данной точки зрения придерживаются многие современные ученые. Поэтому, на наш взгляд, рассматривать управленческий учет необходимо с третьей позиции, а именно выделения его как самостоятельного направления в учетно-аналитической системе и в управлении организацией.

Важность информации для планирования, мониторинга деятельности современного субъекта хозяйствования и управления им трудно переоценить. Под системой информационного обеспечения понимается сбор, обработка и передача финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля деятельности подразделений, измерения затрат и оценки полученных результатов. Естественно, учет является основным источником информации, необходимой для функционирования системы управления. Владея информацией, руководитель может осуществлять контроль всей финансово-хозяйственной деятельности организации.

Основываясь на этом, можно сформулировать определение понятия «управленческий учет» следующим образом: управленческий учет – это внутренний механизм сбора, обработки и передачи финансовой и нефинансовой информации количественного и качественного содержания внутри субъекта хозяйствования в соответствии с требованиями руководства для эффективной реализации функций управления хозяйствующим субъектом.

Цели организации могут быть разными, что обуславливает построение различных систем управленческого учета. В свою

очередь, выполнение функций управленческого учета базируется на следующих принципах:

оперативность (скорость) и своевременность предоставления информации (предполагает снижение требований к полноте и точности предоставляемой информации в пользу ее оперативности);

конфиденциальность информации (информация предназначена только для внутренних пользователей и служит основой для принятия управленческих решений, соответственно, она не предназначена для посторонних глаз);

полезность информации (предполагает использование только тех методов учета, анализа и планирования, которые позволяют получить полезную информацию);

гибкость системы учета (предполагает, что система управленческого учета должна создаваться, изменяться и совершенствоваться по мере изменения организации, рыночной ситуации, необходимости в новой информации);

прогнозируемость системы учета (направленность системы учета на улучшение результатов деятельности организации путем прогнозирования доходов и расходов);

экономичность информации (в управленческий учет должны входить только та информация и отчеты, которые необходимы для реализации целей управления);

делегирование мотивации и ответственности исполнителей (данный принцип предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных уровней, а также определение критериев оценки деятельности, которые будут максимально способствовать мотивации персонала);

управление отклонениями (отчетность должна включать в себя анализ отклонений фактических данных от плановых. Это дает возможность установить ответственность за возникшие отклонения и при возможности устранить причины их возникновения);

контролируемость показателей внутренней отчетности (отражение в отчетности контролируемых и неконтролируемых показателей) [159, с. 71].

Стандартом по управленческому учету «Международные принципы управленческого учета» (PAS 1919) предлагается модель управленческой отчетности и базис для оценки организациями их собственных управленческих функций на основе четырех ключевых принципов:

коммуникации (которые обеспечивают наилучшую точку зрения на решение вопросов и принятие решений);

информация (пересмотр и анализ прошлых, настоящих и будущих управленческих решений);

влияние на создаваемую стоимость (что означает понимание стратегии организации и ее бизнес-модели);

ответственное руководство (которое создает доверие и балансирует краткосрочные коммерческие интересы с долгосрочными интересами стейкхолдеров) [132].

Принципы управленческого учета составляют методологическую основу его организации в деятельности субъектов хозяйствования. Соблюдение принципов позволит выполнять поставленные задачи организации и ведения управленческого учета, формирования и упорядочения информации для нужд управления. Ключевыми являются следующие принципы: научной обоснованности, понятности, целесообразности, системности, своевременности, непрерывной деятельности, экономической эффективности.

Изучение опыта и практики организации бухгалтерского учета в зарубежных странах, необходимость совершенствования учета и отчетности в нашей стране с учетом происходящих изменений в экономике и ее национальных особенностей позволяют нам сделать вывод, что внедрение в практику белорусских организаций принципов и основных положений управленческого учета значительно повысит уровень экономической работы, в том числе роль и значение бухгалтерского учета в управлении, тем самым приблизит специалистов по бухгалтерскому учету и анализу к управленческой деятельности [111, с. 62].

Методы и способы организации управленческого учета могут значительно отличаться. Среди ключевых факторов, обу-

славливающих особенности построения системы управленческого учета в организациях, выделяются следующие:

- особенности нормативного правового регулирования деятельности организации;

- характер деятельности (промышленность, сельское хозяйство, торговля);

- организационная структура;

- масштаб деятельности;

- виды и ассортимент выпускаемой продукции;

- структуры активов, собственного капитала и обязательств.

При разработке системы управленческого учета важным моментом является определение финансовой структуры субъекта хозяйствования. Успешная реализация управленческого учета на уровне субъекта хозяйствования предусматривает ведение учета затрат и доходов не только в целом по организации, но и на уровне центров ответственности, отвечающих в своей деятельности за достижение целевых значений тех или иных финансовых показателей.

Распределение ответственности по соответствующим центрам (затрат, прибыли, доходов и инвестиций) осуществляется для повышения уровня ответственности. Это позволяет лучше управлять субъектом хозяйствования, экономить затраты, оценивать вклад каждого подразделения субъекта хозяйствования в общий результат.

Выделение центров финансовой ответственности практически не присуще практике управления белорусских организаций. Как следствие, на низовом уровне субъекта хозяйствования отсутствуют саморегулируемые системы, способные и заинтересованные самостоятельно эффективно решать проблемы своего уровня, в том числе и экономить ресурсы (то есть снижать затраты).

Внедрение и ведение управленческого учета в организации не может быть осуществлено без такого этапа, как разработка форм управленческой отчетности, определения их содержания, сроков и периодичности предоставления. Управленческая отчетность может значительно отличаться от бухгалтерской отчетности по целому ряду позиций, в том числе по набору форм от-

четности, их форматов, показателей, по сроку составления и представления отчетности.

Несмотря на то, что в последнее время вопросам организации и ведения управленческого учета уделяется большое внимание, вопросы, связанные с управленческой отчетностью, являются недостаточно разработанными как на теоретическом, так и на практическом уровне. При разработке форм управленческой отчетности хозяйствующие субъекты сталкиваются с нехваткой общих теоретических положений, рекомендаций, связанных с определением состава форм управленческой отчетности, ее формата.

Составление управленческих отчетов обеспечивает оперативный учет, периодичность представления данных которых зависит от специфики бизнеса и варьируется от ежедневной, еженедельной до квартальной и годовой.

Эффективная организация управленческого учета неразрывна связана с применением программных продуктов для его автоматизации. Автоматизация управленческого учета – это индивидуальный и сложный процесс, поскольку необходимо «перевести» требования собственников, руководителей к учетной системе в набор функциональных возможностей и настроек программного продукта. Существуют готовые разработанные программные продукты автоматизации управленческого учета, однако оптимальным вариантом для средних и крупных субъектов хозяйствования является доработка программного комплекса под собственную специфику деятельности. Следует отметить, что любая, даже суперсовременная учетная программа обеспечивает поддержку только тех процессов, которые описаны и на практике выполняются в соответствии утвержденными регламентами. Следовательно, выбор и автоматизация с помощью программного продукта применима только для организаций, у которых уже описана и внедрена в практику система управленческого учета, определена на практике ее необходимость.

Таким образом, автоматизация управленческого учета должна осуществляться в определенной последовательности и должна включать этап разработки методологии, регламентов

учета, что на практике практически не реализуется, поскольку это требует системного подхода и больших усилий на этапе подготовки. Однако при таком подходе возможно максимально адаптировать программу автоматизации под особенности деятельности.

К настоящему времени официального определения понятия «управленческий учет» в нормативных правовых актах, входящих в систему законодательства Республики Беларусь, нет, что обусловлено отсутствием регламентации на государственном уровне управленческого учета. Необходимость и порядок организации управленческого учета принимается самостоятельно каждым субъектом хозяйствования.

Основным нормативным правовым актом, регулирующим вопросы организации бухгалтерского учета на уровне страны субъектов хозяйствования, является Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [18]. На систему нормативного правового регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь также влияют налоговое регулирование, МСФО, национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности зарубежных стран, национальный опыт его ведения и многие другие факторы.

Закон «О бухгалтерском учете и отчетности» не предусматривает деление бухгалтерского учета в нашей стране на бухгалтерский финансовый и управленческий учет. Так, в преамбуле указывается, что данный закон определяет правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к составлению и представлению бухгалтерской и (или) финансовой отчетности [18].

Следовательно, система организации управленческого учета субъектов хозяйствования не регламентируется законодательством, и решение по поводу внедрения принимает непосредственно руководство самого хозяйствующего субъекта, при этом разработка и внедрение системы управленческого учета в организации требуют большой объем информации и значительных затрат.

Отсутствие нормативного правового регулирования управленческого учета в Республике Беларусь, с одной стороны, явля-

ется эффективным инструментом создания учетно-аналитической системы внутри субъектов хозяйствования с учетом индивидуальных потребностей, с другой стороны, это привело к тому, что обладателями учетной информации, выступающей коммерческой тайной и предназначенной только для внутреннего пользования, зачастую могут быть и представители внешней среды. Ответственность за утечку конфиденциальной информации в большинстве случаев возлагается на сотрудников организации, ответственных за сбор и хранение данных, сведений, составляющих коммерческую тайну.

Ответственность за прозрачность, качество и актуальность предоставляемой информации, как в зарубежной, так и в национальной модели ведения управленческого учета не является строго регламентированной.

В Республике Беларусь она может ограничиваться дисциплинарной ответственностью применительно к работнику организации, осуществляющего сбор данных для целей управленческого учета, составляющих коммерческую тайну. За противоправное, виновное неисполнение или ненадлежащее исполнение работником своих трудовых обязанностей (дисциплинарный проступок) устанавливается дисциплинарная ответственность [18].

За совершение дисциплинарного проступка наниматель может применить к работнику следующие меры дисциплинарного взыскания: замечание; выговор; лишение полностью или частично стимулирующих выплат на срок до двенадцати месяцев; увольнение [18].

Нормативное правовое обеспечение управленческого учета является дискуссионным вопросом, требующим обязательного рассмотрения. Поскольку в целях данного вида учета менеджеры организации могут добывать необходимую информацию из различных источников, в национальном законодательстве отсутствует единый нормативный правовой акт, в котором могли быть четко прописаны требования и ограничения по его регулированию.

Относительно нормативной правовой базы ведения управленческого учета за рубежом следует отметить, что основная

регламентирующая информация представлена в положениях МСФО. Абсолютно иной подход в отношении управленческого учета сложился в странах развитой экономики. Так, в США еще в 1919 г. была создана Национальная ассоциация бухгалтеров по учету затрат (НАСА – National Association of Cost Accountants), в 1929 г. переименованная в Национальную ассоциацию бухгалтеров (NAA – National Association of Accountants). В 1972 г. NAA утвердила сертификационную программу «Сертифицированный управленческий бухгалтер» (СМА – Certified Management Accountant) и создала организацию по проведению программы СМА – Институт управленческого учета (ИМА – Institute of Management Accounting). В 1996 г. ИМА был переименован в Институт сертифицированных управленческих бухгалтеров (Institute of Certified Management Accountant), а NAA – переименована в Институт управленческих бухгалтеров (ИМА – Institute of Management Accountants) [185, с. 132].

В отличие от большого числа МСФО, при поддержке СИМА в марте 2016 г. был разработан и выпущен первый в мире стандарт по управленческому учету «Международные принципы управленческого учета» (PAS 1919). СИМА рассматривает управленческую отчетность в качестве документа, предоставляющего возможность получить исчерпывающую информацию о компании, ее финансовых и нефинансовых показателях деятельности, бизнес-модели, рисках, возможностях и стратегии, комплексное рассмотрение которых формирует базис для проведения оценки ожидаемых в будущем результатов деятельности и привлечения внимания широкого круга внешних заинтересованных пользователей с целью обеспечения возможности роста стоимости компании. Информация, содержащаяся в управленческой отчетности, должна удовлетворять критериям ответственности, надежности, целостности, понятности, прозрачности, последовательности, своевременности, проверяемости и сопоставимости, а также соответствовать целям компании, быть тщательно подготовлена и использоваться для принятия управленческих решений [185, с. 104].

Опыт международной практики в части стандартизации управленческого учета пока не получил поддержки в Республике Беларусь ни на законодательном, ни на общественном уровне. Поскольку управленческий учет в Республике Беларусь регулируется только локальными актами, внутренними нормами, положениями, стандартами организации, и предназначен исключительно для внутренних пользователей, то субъектам хозяйствования при внедрении управленческого учета целесообразно разрабатывать регламентирующие документы, которые будут определять основные правила учета.

Для эффективного управления бизнес-процессами в современных условиях необходима их полная автоматизация. Так, в Государственной программе развития цифровой экономики и информационного общества на 2016-2020 годы [21, 34] в числе основных задач определено совершенствование условий, содействующих трансформации сфер человеческой деятельности под воздействием информационно-коммуникационных технологий, широкомасштабное внедрение автоматизированных систем во всех сферах и отраслях, включая формирование цифровой экономики.

Автоматизация управленческого учета связана со значительными затратами финансовых, материальных, временных ресурсов и требует заблаговременной подготовки кадров, что в совокупности существенно ограничивает возможности субъектов хозяйствования по применению современных инструментов сбора и анализа данных для нужд управления. Поэтому для абсолютного большинства белорусских организаций основная проблема состоит в том, чтобы выбрать такую платформу информатизации, которая отличалась бы невысокой стоимостью и сжатыми сроками внедрения и не требовала бы привлечения высококвалифицированного персонала для ее настройки и сопровождения.

Многие допускают, что для автоматизации может быть достаточно эффективно использован стандартный пакет программ Microsoft Excel, дополненный решениями, учитывающими специфику и цели управления субъекта хозяйствования [85, с. 60].

Проблеме развития и становления управленческого учета в отечественной и зарубежной экономической литературе посвящено большое количество научных трудов и исследований ученых, экономистов, экспертов.

Значительный вклад на современном этапе развития экономики Республики Беларусь в решение актуальных проблем совершенствования бухгалтерского учета затрат и анализа себестоимости продукции, развитие теории, методологии и организации управленческого учета внесли такие белорусские ученые, как А.П. Михалкевич, Д.А. Панков, П.Я. Папковская, Н.И. Ладутько, А.О. Левкович, Г.В. Савицкая, В.И. Стражев, Л.Л. Ермалович, Л.В. Пашковская и другие.

Теоретические основы управленческого учета, методы учета затрат и калькулирования себестоимости, их классификация, вопросы совершенствования учетно-аналитической системы организации как в целом, так и на примере отдельных отраслей экономики рассмотрены такими авторами как А. Москалев, А.П. Смольский, В. Степанович, Д.В. Курочкин, Д.Ю. Бусыгин, И. Кац, Н.А. Антипенко, М.Е. Голубь, К.Ю. Котова и другими.

Исследования, научные труды названных ученых, авторов имеют теоретическое и практическое значение. Вместе с тем в научной литературе отсутствуют всесторонние исследования, посвященные совершенствованию учета, анализа, его информационной базы организаций отдельных отраслей.

Таким образом, внедрение системы управленческого учета является актуальным для субъектов хозяйствования Республики Беларусь. При этом следует отметить, что создание отдельной, автономной системы управленческого учета требует больших затрат, поэтому более рациональным будет решение создания системы управленческого учета на базе данных бухгалтерского учета на начальном этапе его внедрения. Дальнейшее развитие учета необходимой управленческой информации субъектов хозяйствования приведет к развитию более объемной системы сбора информации, нежели это возможно в рамках бухгалтерского учета.