

УДК 33:657

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РОССИЙСКОГО И ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА ВЕДЕНИЯ И НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Рашида Т. Унщикова^{1, @1}, Егор А. Кириенко^{1, @2}

¹ Кемеровский государственный университет, Россия, 650000, г. Кемерово, ул. Красная, 6

^{@1} unshch9@rambler.ru

^{@2} egor.kirienko2011@yandex.ru

Поступила в редакцию 27.12.2016.

Принята к печати 05.04.2017.

Ключевые слова: интегрированная отчетность, управленческий учет, международные стандарты финансовой отчетности, прозрачность деятельности организации, конфиденциальность.

Аннотация: На современных этапах интеграции бухгалтерской отчетности в России становится актуальным вопрос о законодательном закреплении и модернизации основ управленческого учета. В то время как опыт зарубежных государств свидетельствует о высоком уровне регулирования системы управленческого учета, в российских компаниях отсутствует четкое видение действия ее механизма. Целью данной статьи является анализ слабых сторон отечественной системы управленческого учета и выявление текущих причин их возникновения, предметом – сравнительная характеристика российской и зарубежной моделей ведения управленческого учета. Авторы рассматривают основные критерии отличия данных моделей и приходят к выводу, что механизм действия управленческого учета станет наиболее эффективным не только при пересмотре нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы учета и предоставления отчетности, но и при совершенствовании законодательства, касающегося конфиденциальности учетной информации. Тем не менее восстановление экономических отношений с США и европейскими государствами также играет актуальную роль в вопросе адаптации управленческого учета под международные стандарты.

Для цитирования: Унщикова Р. Т., Кириенко Е. А. Сравнительная характеристика российского и зарубежного опыта ведения и нормативно-правового регулирования управленческого учета // Вестник Кемеровского государственного университета. Серия: Политические, социологические и экономические науки. 2017. № 1. С. 58 – 62.

Основной тенденцией, наблюдающейся в современной российской системе бухгалтерского учета, является интеграция ее основ с положениями, изложенными в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). Экономические реалии ведения бизнеса в России таковы, что для осуществления стабильной и финансово защищенной деятельности компаний их акционерам необходимо стремиться к повышению уровня прозрачности, которую можно достичь с помощью опыта, заимствованного у западных государств, при сохранении уже устоявшихся отечественных правил и норм ведения учета. Несмотря на то, что российские организации длительный период времени добровольно или принудительно применяют на практике стандарты МСФО, в зависимости от объектов пользования учетной информацией было принято выделить из системы бухгалтерского учета две основные категории – финансовый и управленческий учет.

В практической действительности экономические эксперты проявляют большую заинтересованность к финансовой отчетности, чем к управленческой, что в первую очередь связано с высоким уровнем объективности, которую дает информация, полученная в результате финансового учета. Однако для внутренних пользователей компании важно акцентировать внимание на системе управленческого учета, поскольку именно в ней калькулируется себестоимость производимой продукции, и, как следствие, на следующих этапах устанавливается ее цена. Обладая информацией об уровне цен на реализуемую продукцию, акционеры компании могут

давать оценку объему продаж и величине прибыли, которые будут достигнуты в перспективе.

Следует отметить, что значительное увеличение издержек, которые в настоящее время терпит ряд не только российских, но и мировых организаций, безусловно, является прямым следствием проявлений глобальных экономических проблем [1]. Нельзя отрицать тот факт, что на уровень затрат оказывает колоссальное влияние организация рационального планирования и контроля за деятельностью компании. Можно прийти к выводу, что при современных условиях развития национального хозяйства наиболее подходящим способом своевременного учета затрат и ожидания экономических перспектив деятельности отдельно взятой организации является система управленческого учета.

Так, под управленческим учетом понимается подсистема бухгалтерского учета, способствующая обеспечению внутренних пользователей отдельной компании информацией, необходимой для осуществления функций планирования, управления, контроля и анализа за актуальными показателями ее деятельности на рынке.

Как упоминалось выше, применение положений управленческого учета в российских компаниях находится на менее высоком уровне, чем использование методики финансового учета [2]. В качестве основных факторов, тормозящих его становление, выделяются: уход ряда компаний в теневой сектор экономики, низкий квалификационный уровень сотрудников экономического отдела (финансовой службы), а также отсутствие универсальной модели ведения управленческого

учета. В связи с этим возникает гипотеза, что заимствование зарубежного опыта ведения бухгалтерского учета не дало желаемых результатов в отношении практического действия механизма управленческого учета в России. Необходимо глубинное развитие его методологии и нормативно-правовое закрепление.

Таким образом, главной проблемой, рассматриваемой в рамках данной статьи, является исследование сла-

бых сторон отечественной системы управленческого учета и выявление причин их возникновения. Для ее решения необходимо провести сравнительную характеристику нормативно-правового регулирования управленческого учета по ряду критериев на примере как российских, так и зарубежных компаний (таблица).

Таблица. Сравнение российской и зарубежной модели ведения управленческого учета
Table. Comparing Russian and foreign models of management accounting

№	Критерии сравнения	Российская модель управленческого учета	Зарубежная модель управленческого учета
1	Предпосылки возникновения	Совокупность экономических, юридических и технологических факторов; тенденция интеграции	Рыночный характер экономической системы зарубежных государств
2	Эволюция основных целей применения	Потребность в обобщении информации по отдельным организационным подразделениям	Управление издержками организации; менеджмент внутренней организационной структуры
3	Цель учета	Прозрачность деятельности организации и оценка ее имущества	Осуществление функций планирования, управления, контроля и анализа
4	Схема построения управленческого учета	1. Сбор данных бухгалтерского учета; 2. Передача данных в финансовую и налоговую отчетность; 3. Передача данных в управленческую отчетность	1. Сбор данных управленческого учета; 2. Передача данных в финансовую отчетность; 3. Передача данных в бухгалтерскую отчетность
5	Объект учета	Аккумуляция информации по отдельным структурным подразделениям	Аккумуляция информации по всей деятельности организации
6	Пользователи учетной информации	Организация и ее подразделения; в некоторых случаях – внешние пользователи	Организация и ее подразделения
7	Юридическая ответственность за итоги учета	Административные санкции внутри организации	Административные санкции внутри организации
8	Нормативно-правовая база	Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99, ПБУ 12/2010)	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО 1, МСФО 8, МСФО 10, МСФО 14)

Из информации, представленной в таблице, видно, что опыт и характеристики ведения управленческого учета на западных предприятиях существенно отличаются от российских стандартов. Так, основополагающим моментом для коренных расхождений в системах управленческого учета следует отнести их историческое возникновение и характер экономической системы. Поскольку перенятая Россией западная модель управленческого учета базируется на опыте Франции и США – государств с развитой рыночной экономикой, а в России процессы перестройки командной системы в смешанную начали осуществляться только в начале 1990-х гг., становится очевидным, что зарубежные государства обладали большим временным запасом для адаптации учета под цели действующих на тот момент времени предприятий. Кроме того, в качестве важной предпосылки формирования управленческого учета в России следует рассматривать находящиеся на стадии преобразования процессы интегрирования отчетности [3].

Главной целью управленческого учета в зарубежных странах изначально служило управление затратами организации, впоследствии измененное в систему ме-

неджмента внутренней организационной структуры [4]. Для ряда же российских организаций цель применения системы управленческого учета исследователи связывают с необходимостью обобщения учетной информации по их отдельным подразделениям. Следует отметить, что Россия позаимствовала у западных государств такие системы учета затрат, как «стандарт – кост» и «директ – костинг», позволяющие учитывать издержки предприятия в полном объеме или по их отдельным статьям.

В настоящее время цель зарубежной модели управленческого учета сводится к осуществлению функций планирования, управления, контроля и анализа за основными показателями деятельности предприятия [5]. Слаборазвитый характер российской модели учета не позволяет в полной мере осуществлять рациональную работу данных функций, а лишь способствует повышению прозрачности ведения бизнеса и формированию итоговой оценки имущества отдельно взятой организации. Синтезирующий подход, выработанный под влиянием особенностей отечественного бухгалтерского учета, обладает существенным недостатком, поскольку упускает из внимания важные элементы, воздействующие

щие на величину издержек реализуемой продукции, если на данном предприятии осуществляется производственный процесс. Но все-таки становится очевидным, что невысокий уровень осуществления функций планирования и анализа оказывает негативное влияние и на предприятия непромышленной сферы.

Кардинальные отличия между отечественным и зарубежным опытом ведения управленческого учета прослеживаются и в схемах его построения. Если в России учетная информация аккумулируется по отдельным структурным подразделениям предприятия, то зарубежная модель предполагает сбор данных непосредственно по всей его деятельности. Такой алгоритм связан с тем, по каким каналам передается и преобразовывается требуемая информация. В России на первом этапе собирают данные, необходимые для целей бухгалтерского учета, а затем – для целей финансового и налогового учета [4]. Полученная информация отражается в финансовой и налоговой отчетности, которая на заключительном этапе будет использована для целей управленческого учета. Западная схема построения управленческого учета является полной противоположностью российской. Так, изначально собираются данные управленческого учета, впоследствии отображающиеся в финансовой отчетности, а на заключительном этапе данные финансового учета менеджмент предприятия использует для ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности.

Юридически слабое регулирование управленческого учета в России 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 предприятия, ответственных за сбор и хранение данных (в случае разглашения или слива информации третьим лицам сотруднику может грозить уголовная ответственность, регулируемая статьей 183 УК РФ «Незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну» [6]).

Ответственность за прозрачность, качество и актуальность предоставляемой информации, как в зарубежной, так и в российской модели ведения управленческого учета не является строго регламентированной и ограничивается административными санкциями внутри компании (штрафами, в некоторых случаях – увольнением менеджера, осуществляющего сбор данных для целей учета). Учитывая более развитый характер западной системы учета и жесткий контроль со стороны управленческого персонала, следует отметить, что в странах Европы и США такие санкции могут носить более жесткую подоплеку.

Нормативно-правовое обеспечение управленческого учета в России – отдельный вопрос, требующий обязательного рассмотрения в рамках данной статьи. Поскольку в целях данного вида учета менеджеры организации могут добывать необходимую информацию из различных источников, в российском законодательстве отсутствует единый нормативно-правовой акт, в котором могли быть четко прописаны требования и ограничения по его регулированию и составлению отчетности. Так, ведение управленческого учета в Российской Федерации

осуществляется на основании следующих нормативно-правовых актов: Конституция Российской Федерации, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации, федеральные и конституционные законы и т. д. Кроме данных объектов нормативно-правовой базы, российская модель управленческого учета регламентируется положениями Федерального закона от 06.12.2011 № 202-ФЗ «О бухгалтерском учете», несмотря на отсутствие в нем и ряде прочих законодательных актов официального определения термина «управленческий учет» [7].

Составные элементы управленческого учета можно обнаружить в федеральных стандартах – положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ). Действительно, в ПБУ 10/99 «Расходы организации» содержится информация по видам затрат, необходимых для производства, а также учитывающихся при калькулировании себестоимости продукции. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» устанавливает требования для оценки показателей отчетного сегмента, предоставляемых внутренним пользователям компании.

Помимо законодательных актов, в нормативно-правовую базу управленческого учета в России входит положение «Об учетной политике организации», в котором излагаются основные пункты, необходимые для нужд управленческой информации (учет материально-производственных запасов, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, продаж и себестоимости реализованной продукции и т. д.) [8].

Относительно нормативно-правовой базы ведения управленческого учета за рубежом следует отметить, что основная регламентирующая информация представлена в положениях международных стандартов финансовой отчетности. Например, финансовому менеджеру, готовящему отчет для управленческих нужд, необходимо в первую очередь обратиться к таким стандартам, как: МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», МСФО 10 «События после окончания отчетного периода», МСФО 14 «Сегментная отчетность» [9].

Поскольку внедрение МСФО в российскую практику получило неоднозначную оценку и в данный момент находится на недостаточно высоком уровне, следует заметить, что в ближайшей перспективе невозможно предсказать сроки, в течение которых произойдет реформация нормативно-правовой базы, касающейся управленческого учета. Тенденция неизвестности приводит к тому, что система управленческого учета остается неразвитой и соответственно не получает должного применения в экономической деятельности [10]. Кроме того, затраты, связанные с ведением данного вида учета, являются неприемлемыми для акционеров, что способствует все большему предпочтению в российских компаниях финансового учета. Экономический кризис, обусловленный нестабильностью национальной валюты и обострением политических отношений со странами Запада, также тормозит процессы модернизации российской системы управленческого учета.

Таким образом, интеграция бухгалтерского учета в России носит в большей степени теоретический, чем практический характер, поскольку и виды учета, и от-

четность являются недостаточно адаптированными под современные реалии ведения бизнеса. Есть вероятность, что как только Россия сможет восстановить спокойные отношения с США и рядом экономически сильных ев-

ропейских государств, процесс интеграции приобретет иной, более эффективный характер. Но через какой промежуток времени будет осуществлено примирение сторон – открытый вопрос.

Литература

1. Краснослободцева Е. А. Эффективность системы управленческого учета // Т-Comm: Телекоммуникации и Транспорт. 2014. Т. 8. № 7. С. 43 – 44.
2. Дегальцева Ж. В., Ремезков А. А., Тончу Е. А. Проблемы развития управленческого учета в современных условиях // Политехнический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2014. № 98. С. 1009 – 1041.
3. Сергеева И. А. История становления и развития управленческого учета // Инновационная наука. 2015. Т. 1. № 1-2. С. 150 – 154.
4. Вахорина М. В. Управленческая отчетность как объект внутреннего аудита // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2015. № 9(243). С. 48 – 54.
5. Игошина Ю. А. Система внутреннего контроля как элемент управленческого учета // Вестник НГИЭИ. 2014. № 1(32). С. 59 – 69.
6. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 07.03.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 30.03.2017) // Собрание законодательства Российской Федерации. 17.06.1996. № 25. Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699 (дата обращения: 27.11.2016).
7. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изменениями и дополнениями) // Собрание законодательства Российской Федерации. 12.12.2011. № 50. Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 27.11.2016).
8. Кулакова Ю. В., Лобковская О. З., Руднева Н. М. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского финансового и управленческого учета в России // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2014. № 2-1. С. 34 – 39.
9. Стандарты МСФО (IFRS). Режим доступа: www.msfofm.ru/ifrs (дата обращения: 26.11.2016).
10. Павленко О. Ю., Пышненко О. С., Пронина М. А. Управленческий учет в организациях в российской и зарубежной практике // Концепт. 2015. Т. 30. С. 496 – 500.

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF THE RUSSIAN AND FOREIGN EXPERIENCE IN CONDUCTING AND REGULATORY MANAGEMENT ACCOUNTING

Rashida T. Unshchikova^{1, @1}, Egor A. Kirienko^{1, @2}

¹ Kemerovo State University, 6, Krasnaya St., Kemerovo, Russia, 650000

@1 unshch9@rambler.ru

@2 egor.kirienko2011@yandex.ru

Received 27.12.2016.

Accepted 05.04.2017.

Keywords: integrated reporting, management accounting, International Financial Reporting Standards, transparency organization, confidentiality.

Abstract: At the present stage of integration of the financial statements in Russia the question of legislative consolidation and modernization of the basics of management accounting becomes relevant. While the experience of foreign countries shows a high level of management accounting regulation, Russian companies lack a clever vision of its mechanism of action. The purpose of this article is to analyze the weaknesses of the national system of management accounting and identify their current causes, the subject of the research is comparative characteristics of Russian and foreign models of management accounting. The authors consider the basic criteria of the differences of these models and come to the conclusion that the mechanism of action of management accounting will be most effective, not only in the revision of normative and legal acts regulating the accounting and reporting, but also in improving the legislation concerning confidentiality of accounting information. Nevertheless, the restoration of economic relations with the US and European states also plays a relevant role in the issue of the adaptation of management accounting under International Standards.

For citation: Unshchikova R. T., Kirienko E. A. Sravnitel'naiia kharakteristika rossiiskogo i zarubezhnogo opyta vedeniia i normativno-pravovogo regulirovaniia upravlencheskogo ucheta [Comparative Characteristics of the Russian and Foreign Experience in Conducting and Regulatory Management Accounting]. *Bulletin of Kemerovo State University. Series: Political, Sociological and Economic Sciences*, no. 1 (2017): 58–62. (In Russ.)

References

1. Krasnoslobodtseva E. A. Effektivnost' sistemy upravlencheskogo ucheta [The effectiveness of the system of management accounting]. *T-Comm: Telekommunikatsii i Transport = T-Comm: Telecommunications and Transport*, 8, no. 7 (2014): 43 – 44.
2. Degal'tseva Zh. V., Remezkov A. A., Tonchu E. A. Problemy razvitiia upravlencheskogo ucheta v sovremennykh usloviiah [Problems of development of management accounting in modern conditions]. *Politekhnicheskii setevoi elektronnyi nauchnyi zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Polythematic online scientific journal of Kuban State Agrarian University*, no. 98 (2014): 1009 – 1041.
3. Sergeeva I. A. Istoriia stanovleniia i razvitiia upravlencheskogo ucheta [The history of formation and development of management accounting]. *Innovatsionnaia nauka = Innovative science*, 1, no. 1-2 (2015): 150 – 154.
4. Vakhorina M. V. Upravlencheskaia otchetnost' kak ob"ekt vnutrennego audita [Management accounting as an object of internal audit]. *Finansovaia analitika: problemy i resheniia = Financial Analytics: problems and solutions*, no. 9(243) (2015): 48 – 54.
5. Igoshina Iu. A. Sistema vnutrennego kontroliia kak element upravlencheskogo ucheta [The system of internal control as an element of management accounting]. *Vestnik NGIEI = Bulletin NGII*, no. 1(32) (2014): 59 – 69.
6. Ugolovnyi kodeks Rossiiskoi Federatsii ot 13.06.1996 № 63-FZ (red. ot 07.03.2017) (s izm. i dop., vstup. v silu s 30.03.2017) [Criminal code of the Russian Federation from 13.06.1996 No. 63-FZ (as amended on 07.03.2017) (with amendments and additions, shall enter into force 30.03.2017)]. *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii = Collection of legislation of the Russian Federation*, no. 25 (17.06.1996). Available at: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699 (accessed 27.11.2016).
7. Federal'nyi zakon «O bukhgalterskom uchete» ot 06.12.2011 № 402-FZ (s izmeneniami i dopolneniami) [Federal law "On accounting" of 06.12.2011 No. 402-FZ (with changes and additions)]. *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii = Collection of legislation of the Russian Federation*, no. 50 (12.12.2011). Available at: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (accessed 27.11.2016).
8. Kulakova Iu. V., Lobkovskaia O. Z., Rudneva N. M. Normativno-pravovoe regulirovanie bukhgalterskogo finansovogo i upravlencheskogo ucheta v Rossii [Legal regulation of financial accounting and management accounting in Russia]. *Izvestiia Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomicheskie i iuridicheskie nauki = News of Tula State University. Economic and legal sciences*, no. 2-1 (2014): 34 – 39.
9. *Standarty MSFO (IFRS)* [IFRS Standards]. Available at: www.msfofm.ru/ifrs (accessed 26.11.2016).
10. Pavlenko O. Iu., Pyshnenko O. S., Pronina M. A. Upravlencheskii uchet v organizatsiakh v rossiiskoi i zarubezhnoi praktike [Management accounting in organizations in Russian and foreign practice]. *Kontsept = Concept*, vol. 30 (2015): 496 – 500.