

# Особенности ведения управленческого учета на малых предприятиях

## Particularities of Conduct of the Management Account on Small Enterprise

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-4-37-45

**С.Н. Поленова**, д-р экон. наук, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

**e-mail:** polenov\_d@mail.ru

**S.N. Polenova**, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of the Audit and Corporative Reporting, Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis, Financial University at Government of the Russian Federation

**e-mail:** polenov\_d@mail.ru

**Аннотация.** В статье рассмотрены отдельные вопросы построения, организации и ведения управленческого учета на малых предприятиях в условиях ограниченности спроса, неопределенности, нестабильности, сложности получения кредитных ресурсов.

**Ключевые слова:** малый бизнес, внешняя среда, внутренняя среда, особенности, функционирование, управленческий учет, расходы, инженерно-технические работники, нормы, отклонения, изменения.

**Abstract.** The article considers separate questions of the building, organizations and conduct of the management account on small enterprise in condition of insufficiency of the demand, uncertainties, instability, difficulties of the reception credit resource.

**Keywords:** small business, external ambience, internal ambience, particularities, operation, management account, expenses, engineering-technical workmen's, rates, deflections, change.

Малый бизнес как важная составляющая хозяйственного механизма функционирования экономики характеризуется особенностями, обусловленными спецификой внешней и внутренней среды их деятельности. Среда, в которой протекают бизнес-процессы на малых предприятиях, имеет индивидуальный характер, определяющий построение учетно-аналитической системы. Состояние учетно-аналитической системы обуславливается взаимосвязью и взаимозависимостью внешней и внутренней среды малого предприятия, становящимися условиями его информационного обеспечения и использования полученных данных для принятия управленческих решений.

Взаимосвязь внешней и внутренней среды в работе малого предприятия определяется, по нашему мнению, двумя группами факторов. Первая группа связана с регламентацией деятельности предприятия, обусловленной нормативно-правовым регулированием малого бизнеса, системой взаимоотношений с государственными (налоговыми, статистическими и др.) и общественными органами. Вторая

группа факторов является результатом регламентации взаимоотношений со сторонними субъектами хозяйствования (кредитными учреждениями, другими займодавцами, контрагентами, акторами и др.), определяющей их права, обязанности и способствующей реализации стратегических и тактических целей малых предприятий.

В обеспечении взаимосвязи внешней и внутренней среды малых предприятий важная роль принадлежит бухгалтерскому учету. Как известно, результатом его ведения выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность как источник информационного наполнения промежуточных и конечных результатов бизнес-процессов, позволяющий оценить тенденции внешней и внутренней среды малых предприятий. С помощью информационного обеспечения организуется внешний и внутренний контроль деятельности малых предприятий, определяется эффективность их работы, что способствует принятию действенных макроэкономических управленческих решений. Информационное наполнение, лежащее в основе

взаимосвязи внешней и внутренней среды предприятий малого бизнеса, дает возможность представлять отчетные данные не только для поддержания в устойчивом состоянии системы взаимоотношений с акторами внешней среды, но и содействует росту их разнообразия на базе оценки эффективности практического взаимодействия с ними.

Взаимозависимость внешней и внутренней среды малого предприятия проявляется в обязательном улавливании даже незначительных трансформаций во внешней среде, их анализе, оценке и учете при принятии управленческих решений как внутри малого предприятия, так и в отношении субъектов внешней среды. Отчетная бухгалтерская информация, представляемая малым предприятием для внешних пользователей, анализируется и используется внешними акторами для корректировки поведения в отношении такого субъекта бизнеса. Однако, на наш взгляд, более существенное значение в укреплении взаимосвязи внешней и внутренней среды любых предприятий, включая малые, имеет информация управленческого учета. Она, как справедливо указывает Ю.Н. Катков, составляет ключевой компонент и информационную основу установления такой взаимосвязи [7, с. 32]. Наряду с этим управленческий учет посредством генерирования определенной информационной совокупности, ее представления менеджерам и последующего использования для управленческих воздействий на субъект хозяйствования и их корректировки влияет также на динамику внешней и внутренней среды малого предприятия. Отсюда следует: управленческий учет является одним из средств, стимулирующих рост взаимозависимости внешней и внутренней среды субъекта малого предпринимательства на базе принятия управленческих решений, учета тенденций трансформации такой взаимозависимости и ее прогнозирования.

Изменения современной внешней и внутренней среды малого предприятия определяются высокой степенью турбулентности и неопределенности, одним из последствий которых стало существенное сокращение в последнее время малых форм бизнеса, что повлияло на снижение ВВП страны в 2020 г. Исследователи и ранее отмечали негативные тенденции в отечественной экономике: «В 2018 г. объем

ВВП в реальном выражении примерно на 0,6% превышал докризисный минимум 2014 г., однако перспективы поддержания, а тем более ускорения роста неочевидны» [13, с. 5]. В последнее время сюда добавились сокращение объема продукции и услуг малого бизнеса. В 2020 г. из-за пандемических мероприятий число индивидуальных предпринимателей и предприятий малого бизнеса уменьшилось на 4,5 млн, что обусловлено повышенной скоростью изменчивости внешней среды, что должно быть вовремя выявлено, измерено и учтено в работе малых предприятий. Неопределенность, работа на свой страх и риск как свойство функционирования бизнеса вообще и, в особенности, малого бизнеса, делает его более чувствительным к новым вызовам во внешней среде, существенно влияющим на его работу. Отсюда следует — формирование адекватного внутреннего информационного поля, способного уловить появившиеся признаки будущих трендов, для функционирования малого бизнеса имеет более важное значение, чем для крупных и средних хозяйственных структур. При этом система управленческого учета на малых предприятиях в таких условиях должна быть настроена на выявление изменений во внешней среде и оперативное принятие управленческих решений, сокращающих предпринимательские риски. Отмеченные обстоятельства вынуждают малые предприятия формировать более устойчивую структуру управленческого учета, позволяющую успешно определять и оценивать изменения внутреннего и внешнего характера и стимулирующую управленческие воздействия по сокращению предпринимательских рисков.

Высокая устойчивость управленческого учета должна обеспечиваться, на наш взгляд, генерированием более разнообразной информации. Исследователи указывают: «Управленческий учет предназначен для получения любой информации (в том числе и нефинансового характера), необходимой для управления компанией, включая составление отчетности» [10, с. 19]. Такое расширенное понимание управленческого учета, с одной стороны, приводит к усложнению его системы на малом предприятии, к росту трудоемкости и стоимости получения информации управ-

ленческого характера, с другой стороны — затрудняет сам процесс принятия управленческих решений. Рост вариативности информационной составляющей управленческого учета, представленный и развиваемый в современных разработках ученых, способствует расширению его границ путем вовлечения в предметную область не только доходов, расходов, затрат, как объектов управленческого учета, выделенных В.Э. Керимовым [8, с. 158; 9, с. 63], Т.Б. Кувалдиной [12, с. 14], О.Е. Николаевой и Т.В. Шишковой [15, с. 24] и другими исследователями, к которым также косвенно присоединяется Н.А. Миславская, рассматривающая историю трансформации учета производственных затрат [14, с. 49]. Объектами управленческого учета многочисленные российские и зарубежные авторы — Н.Д. Врублевский [2], В.Б. Ивашкевич [6], Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [17], Р. Энтони, Дж. Рис [18] и др. — считают хозяйственную деятельность организации в целом, а его функциональным назначением — информационную поддержку принятия большинства управленческих решений в процессе предпринимательской деятельности.

Исходя из особенностей деятельности малых предприятий, современной практики управленческого учета, относящейся в большей степени к учету затрат, расходов и доходов, нежели другим объектам бухгалтерского учета, стремления, особенно малого бизнеса, к сокращению расходов по управлению и обслуживанию бизнес-процессов, зачастую обуславливающих способность его к выживанию, полагаем, что для малых предприятий наиболее целесообразным является организация и развитие управленческого учета прежде всего в сфере стабилизации оптимального финансового результата и его роста.

Объективное стремление малого бизнеса к увеличению финансовых результатов работы возможно двумя путями — посредством роста доходов (на основе принятия оптимальных управленческих решений) и сокращения расходов. Соответственно в современных условиях сокращения спроса, снижения реальных доходов населения страны в течение не менее восьми последних лет, практического отсутствия возможностей кредитования бизнеса или его высокой стоимости, постоянного роста

цен на энергоресурсы и других условий, в которых функционируют малые предприятия, считаем наиболее обоснованным во главу угла управленческого учета поставить такие объекты, как доходы и расходы малого предприятия. Если его доходы во многом зависят от состояния внешней среды и, прежде всего, рыночных условий, то величина расходов малого предприятия, включаемая в себестоимость продукции, работ, услуг, зачастую обусловлена уровнем организации управленческого учета, опирающегося на информационные потребности управленческого, производственного и технического персонала, степенью эффективности использования полученных данных о сумме расходов, их уровне, динамике, факторах, повлиявших на их величину для принятия управленческих решений, в том числе, технического характера. Причем в связи со спецификой деятельности предприятий малого бизнеса, сочетания в работе многих специалистов разного функционала информационная совокупность, полученная в системе управленческого учета, по нашему мнению, должна быть сориентирована, в первую очередь, на инженерно-технических работников.

Используя аналитические данные управленческого учета, такие работники смогут избрать наиболее эффективную технологию производственного процесса, разработать мероприятия по ее совершенствованию, сократить трудоемкость бизнес-процессов, обеспечить условия роста производительности труда, улучшить эргономику рабочих мест и др. Запланированные и успешно реализованные организационно-технологические мероприятия будут способствовать сокращению не только фактической производственной себестоимости, но, в первую очередь, плановых (нормативных) расходов, ее составляющих, что будет стимулировать увеличение числа объектов бюджетирования, усиление внутреннего контроля расходования ресурсов.

Особенно важную роль инженерно-технические работники малого предприятия вместе с менеджерами и специалистом в сфере бухгалтерского могут сыграть в процессе композиционного формирования мест возникновения расходов, центров ответственности, центров прибыли, центров инвестиций. В силу

работы непосредственно в производственных подразделениях они могут оказывать прямое или опосредованное воздействие на величину производственных расходов, выявлять причины их роста, создавать условия для недопущения необоснованного увеличения расходов, участвовать в организации и проведении контрольных мероприятий, направленных на оптимизацию расходов, оценивать и прогнозировать возможные риски снижения прибыли в отчетном либо плановом периоде.

Используя знания в области организации и функционирования технологических процессов, возможностей совершенствования технических и конструкторских решений, перспективных направлений модернизации технологии изготовления продукции, выполнения работ, такие специалисты должны активно участвовать в обосновании и выработке технических и технологических нововведений. Их внедрение позволит сократить нормы расходования ресурсов, обусловленных технологическим процессом, повысить качество изготавливаемой продукции, в результате чего появится реальная возможность сокращения производственных расходов и увеличения прибыли либо обоснованного повышения цены продукции за счет роста ее качественных характеристик.

Активное участие инженерно-технического персонала малого предприятия в достижении максимальной эффективности управленческого учета позволит стимулировать применение нормативного метода учета производственных расходов как в разрезе прямых, так и косвенных расходов, составляющих в совокупности производственную себестоимость продукции, работ, услуг. Рост эффективности нормативного метода учета на малых производственных предприятиях может быть достигнут за счет того, что специалисты технического и технологического профиля смогут более точно установить причины и виновников отклонений от текущих производственных расходов, составляющих наиболее высокий удельный вес в себестоимости продукции, работ, услуг. Нормативный учет должен быть основан на высокой степени оперативности обнаружения возможных отклонений, их регистрации, доведения до руководства и направлен на его использование при расчете

фактической себестоимости продукции, работ, услуг.

При непосредственном руководстве таких специалистов появится объективная возможность совместно с работниками бухгалтерской службы или со специалистом, отвечающим за ведение на малом предприятии бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, разработать технически обоснованную номенклатуру причин и виновников появления отклонений от установленных текущих норм расходования ресурсов для предотвращения возможности возникновения таких отклонений в будущем. Тогда, оперативно группируя суммы отклонений от текущих нормативных значений по причинам и виновникам их возникновения, появится больше возможностей в принятии оперативных управленческих решений технического, технологического, организационного характера по недопущению в дальнейшем отрицательных отклонений (перерасхода ресурсов по сравнению с установленными нормами) или закреплению таких отклонений, если была достигнута экономия потребленных производственных ресурсов в текущем отчетном периоде.

Специалисты технического профиля малого предприятия обязательно должны быть задействованы в работе по созданию нормативного хозяйства (нормативной информационной базы) малого предприятия, т.е. принимать активное участие в выработке плановых и текущих норм расходования ресурсов, которые составляют плановую и нормативную производственную себестоимость продукции, работ, услуг. Создание нормативного хозяйства в настоящее время все в большей степени опирается на использование соответствующих программных средств. В то же время технические работники малого предприятия могут оценить реальность рассчитанных норм сырья, материалов, топлива, энергии на технологические цели, трудоемкость производственных процессов, возможность выполнения трудовых норм. На базе разработки организационно-технических мероприятий по совершенствованию производственных процессов они должны принимать активное участие в работе по совершенствованию нормативного хозяйства, контролировать выполнение заплани-

рованных мероприятий по сокращению действующих норм.

В работах отдельных специалистов в области управленческого учета и нормативного метода учета производственных расходов, рассматриваемого в контексте, часто не анализируются вопросы, связанные с совершенствованием нормативного хозяйства, сокращением нормативных расходов, бухгалтерским учетом изменений установленных норм в разрезе внедренных и планируемых организационно-технических мероприятий. Одни авторы полагают, что бухгалтерский учет динамики норм при нормативном методе учета ведется по причинам и виновникам [4, с. 31, с. 308], с чем вряд ли можно согласиться, поскольку формирование информации о расходе ресурсов в разрезе норм, причин и виновников отклонений от них опосредованно связано с их динамикой. Другие ученые уверены, что учет изменений норм не свойственен нормативному методу учета производственных расходов и при этом методе не ведется вовсе, а фактическая себестоимость по видам продукции, работ, услуг исчисляется путем суммирования только нормативных расходов и отклонений от них [1, с. 21–22; 3, с. 37; 11, с. 15]. Между тем бухгалтерский учет изменений норм является существенным компонентом нормативного учета производства, выгодно отличающим его от американского метода «стандарт-кост» и имеющим перед ним явные преимущества. М.Х. Жебрак и Г.Г. Крюков, одни из первых авторов публикаций о сущности и практическом применении нормативного метода учета производственных расходов

в нашей стране, предлагая первичные учетные документы для учета изменений норм в работе «Нормативный учет производства» (1934 г.), писали: «...документы об изменениях создадут полную возможность систематического и своевременного обзора движения себестоимости, эффективности работы предприятия и его отдельных частей и вместе с зафиксированными отклонениями от плановых нормативов...дают совершенно развернутый анализ причин и составных элементов указанного движения себестоимости» [5, с. 142].

Инженерно-технические работники производственных предприятий малого бизнеса могут сыграть также существенную роль при реализации одного из основополагающих, по мнению Т.Ю. Серебряковой, О.А. Бирюковой и О.Р. Кондрашовой [16, с. 206], принципов построения системы управленческого учета — необходимости оценки «...результатов деятельности отдельных структурных подразделений, сегментов, центров ответственности...» [16, с. 206]. Использование данных о суммах отклонений от норм расходования ресурсов и изменении норм в течение коротких временных периодов внутри отчетного месяца в составе показателей, установленных для оценки эффективности функционирования мест и центров возникновения расходов, центров ответственности, центров прибыли малого предприятия, позволит стимулировать сокращение производственных расходов, поощрять ответственных лиц за достижение запланированных показателей, повысить уровень финансовой устойчивости предприятий малого бизнеса.

### Литература

1. Адаменко А.А., Хорольская Т.Е. Формирование и анализ внутрихозяйственной отчетности для принятия управленческих решений : монография. — Краснодар: КубГАУ, 2018. — 183 с.
2. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие. — М.: Бухгалтерский учет, 2004. — 376 с.
3. Демина И.Д. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — Саратов: Вузовское образование, 2016. — 232 с.
4. Горлов В.В., Сурат В.И. Управление затратами и организация внутреннего контроля на предприятии : монография. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2020. — 340 с.
5. Жебрак М.Х., Крюков Г.Г. Нормативный учет себестоимости. — М.: ЦУНХУ Госплана СССР. Союзоргучет, 1934. — 416 с.



6. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Экономистъ, 2006. — 618 с.
7. *Катков Ю.Н.* Учетно-аналитическая среда как комплексный механизм обеспечения устойчивости организаций агросферы // *Международный научный журнал*. — 2014. — № 3. — С. 31–36.
8. *Керимов В.Э.* Виды, форма и структура управленческих отчетов коммерческих организаций // *Учетно-аналитическое обеспечение — информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов* : Межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов: в 2-х частях. Часть 1. — М.: Аудитор, 2017. — С. 157–162.
9. *Керимов В.Э.* Управленческий учет — информационная база для формирования и реализации ключевых показателей деятельности // *Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова*. — 2013. — № 1 (55). — С. 61–68.
10. *Кондрашова О.Р.* Интегрированная отчетность в системе управленческого учета // *Международный бухгалтерский учет*. — 2018. — Т. 21. — № 1. — С. 17–19.
11. *Корецкая Л.К., Губернаторов А.М., Наумова Н.А.* Теоретические аспекты и практические основы организации управленческого учета (на примере ООО «Гусевской Хрустальный завод им. Мальцова») : монография. — Ульяновск: Зебра, 2019. — 128 с.
12. *Кувалдина Т.Б.* Управленческий учет для инженерно-технических специалистов: сущность и необходимость // *Международный бухгалтерский учет*. — 2015. — № 14. — С. 2–15.
13. *Мионов В.В.* О динамике текущего состояния российской экономики и среднесрочных перспектив ее роста // *Вопросы экономики*. — 2019. — № 2. — С. 5–35
14. *Миславская Н.А.* Проблемы управленческого учета: мнения и комментарии // *Аудитор*. — 2020. — Т. 6. — № 1. — С. 47–53.
15. *Николаева О.Е., Шишкова Т.В.* Классический управленческий учет. — М.: Крассанд, 2014. — 400 с.
16. *Серебрякова Т.Ю., Бирюкова О.А., Кондрашова О.Р.* Институциональные подходы к классификации управленческого учета // *Международный бухгалтерский учет*. — 2018. — Т. 21. — № 4. — С. 204–212.
17. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Датар Ш.* Управленческий учет / пер. с англ. — СПб.: Питер, 2003. — 1008 с.
18. *Энтони Р., Рис Дж.* Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / под ред. А.М. Петрачкова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 560 с.

## ЭКОНОМИСТЫ ПРЕДЛОЖИЛИ ПОМЕНИТЬ ПРИНЦИП ФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТА

Высшая школа экономики внесла два предложения, которые должны несколько изменить действующее с 2017 г. правило формирования российского бюджета. Об этом сообщает РБК со ссылкой на доклад национального исследовательского университета.

Эксперты отмечают, что в формуле расходов, помимо стоимости нефти, должен быть дополнительный показатель. По их мнению, во время спада в экономике он будет положительным, а во время роста — отрицательным. Это поможет снять некоторые ограничения на дополнительные бюджетные расходы и нарастить их во время кризисов.

Специалисты также полагают, что подобный подход позволит снизить зависимость российской экономики от цен на нефть.

Кроме того, экономисты призывают ввести дополнительные антикризисные меры, которые выразались бы в увеличении бюджетных трат. Главное их отличие должно заключаться в ускоренном механизме согласования.

«Ранее эксперты НИУ «Высшая школа экономики» заявили, что первоначальные прогнозы о полноценном выходе мировой экономики из кризиса в 2021 году не оправдываются», — писал NEWS.ru.

Источник: NEWS.ru  
Дата публикации: 19 апреля 2021 г.