

УДК 631.162

## ИССЛЕДОВАНИЕ ПРИНЦИПОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА И АНАЛИЗА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Пошелюк Л.А.

*Донской государственной аграрной университет, Персиановский,  
e-mail: Ludmila.poshelyuck@yandex.ru*

В статье рассматриваются основные принципы управленческого учёта и анализа как системы, которые позволяют раскрыть механизм её формирования с учётом специфики деятельности и управления сельскохозяйственной организацией. Обоснована важность и необходимость применения в сельскохозяйственных организациях принципов управленческого учёта и анализа, таких как принцип структуризации финансово-хозяйственной деятельности, принцип планирования, регулирования и контроля управленческих решений, принцип ориентации сельскохозяйственной организации на потребителя, принцип воспроизводства, принцип динамичности.

**Ключевые слова:** принципы управленческого учёта, принципы управленческого анализа

## RESEARCH OF PRINCIPLES OF THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT AND THE ANALYSIS IN THE AGRICULTURAL ENTERPRISES

Posheluk L.A.

*Don State Agrarian University, Persianovsky, e-mail: Ludmila.poshelyuck@yandex.ru*

In article main principles of the administrative account and the analysis as systems which allow to open the mechanism of its formation with the account of specificity of activity and management of the agricultural organization are considered. Importance and necessity of application for the agricultural organizations of principles of the administrative account and the analysis, such as, a structurization principle financially – economic activities, a principle of planning, regulation, and the control of administrative decisions, a marketing principle, a reproduction principle, a dynamism principle is proved.

**Keywords:** principles of the administrative account, principles of the administrative analysis

Управление производственной деятельностью является сложным и комплексным процессом, система управленческого учёта и анализа состоит из множества процедур, которые могут меняться в зависимости от целей управления и позволять оперативно реагировать на изменение внешних и внутренних факторов и корректировать ставшие не актуальными цели и стратегии, прогнозировать ситуацию на будущее. Тем не менее, они должны отвечать определенным принципам, применяемым в управленческом учёте и анализе.

Исследованию формирования принципов управленческого учёта и анализа сельскохозяйственных предприятий посвящены труды отечественных и зарубежных учёных, таких как М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, К. Друри, Р. Гэрисон, В.Э. Керимов, Т.П. Карпова и т.д. Они считают, что управление производственной деятельностью является сложным и комплексным процессом. К тому же состав элементов системы управленческого учёта может меняться в зависимости от целей управления. Между тем любая система учёта, организованная на конкретном предприятии, отвечает общепринятым принципам.

Рассмотрим некоторые из них, которые формируют науку об управленческом учёте и являются системообразующими.

*По мнению В.Э. Керимова и М.А. Вахрушиной принципы, обусловленные требованиями бухгалтерского учёта, устанавливают основные методологические подходы к определению сущности управленческого учёта [1, 8]. В то же время особенности отражения информации в его системе позволяют несколько по иному трактовать условия их реализации. Так, принцип достоверности предполагает, что данные должны правдиво представлять операции и события. Принцип существенности подразумевает, что учёт должен содержать такие данные, что их искажение или отсутствие может повлиять на управленческие решения. Существенность данных не всегда определяется их количественными характеристиками. Как считает Р. Гэрисон, в ряде случаев существенность данных определяется качественными характеристиками операций или событий [3].*

Принцип непрерывности деятельности предприятия подразумевает необходимость формирования информационного поля учётных данных постоянно, а не время от времени, выражается в отсутствии намерения самоликвидироваться, сократить масштабы производства, означает – что предприятие будет развиваться в будущем. Этот принцип нацеливает бухгалтеров на создание информационного обслуживания

ния для решений, имеющих долгосрочный характер, таких, как проведение анализа конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоения новых продуктов, инвестиций и т.д. Данный принцип позволяет выбрать способы оценки затрат и продукции как реализованной покупателям, так и оставшейся в производстве и на складах предприятия.

Принцип уместности проявляется в любом случае при выборе объекта наблюдения, объема информации об этом объекте и возможности оказывать влияние на управленческие решения. Качество информации о том или другом объекте наблюдения рассматривается с точки зрения ее существенности, т.е. своевременности представления для принятия решения или контроля. Информация учитывает условия, в которых принимается решение, целевые критерии и возможные последствия рассматриваемых альтернатив.

*Принципы, формирующие состав и процедуры ведения управленческого учета,* определяют перечень объектов наблюдения, их классификационные характеристики и единицы измерения, включая информацию нефинансового характера, процедуры отслеживания протекающих на предприятии производственных процессов в реальном масштабе времени, перечень показателей внутренней отчетности за короткие промежутки времени.

Применение в планировании и учете единых планово-учетных единиц измерения обеспечивает прямую и обратную связь между установлением количественных и качественных целей предприятия и его производственных подразделений и степени фактического достижения этих целей. Планово-учетные единицы раскрывают содержание планирования на разных его уровнях. С их помощью разрабатывают методологию системы учета, основанную на тесной взаимосвязи показателей движения производства и нарастания производственных затрат и определения финансовых результатов.

Так, Карпова Т.П. [7] для промышленных организаций рекомендует на разных уровнях планирования планово-учетные единицы или укрупнять, или, напротив, детализировать по сравнению с учетными единицами выпуска продукции. В основе детализации заложен принцип перехода от более крупных единиц на уровне предприятия (изделие, производственный заказ, серия изделий, наименование и т.п.) к более мелким – на уровне цеха, участка, бригады (деталь, операция, комплекс операций, ма-

шинокомплект, узловой комплект, бригадный комплект и др.). Нами рекомендуется для сельскохозяйственных организаций использовать производственное планирование, как для серийного, так и для индивидуального типов производства, которое будет состоять из трех последовательных этапов: объемного, календарного и сменного-суточного. Целесообразность такого разделения обусловлена совершенно различными требованиями к планам, составляемым на каждом из этих этапов. При различных типах сельскохозяйственного производства, этапах планирования, а также способах анализа составленных планов удобно использовать различные планово-учетные единицы. Целесообразно применять ЭВМ, которые позволят вести параллельное планирование одновременно по нескольким планово-учетным единицам. Таким образом пользователь имеет возможность в процессе моделирования производственного процесса переходить от анализа крупных планово-учетных единиц к более детальному анализу их составляющих и принимать всесторонне обоснованное решение.

Л.А. Жарикова отмечает, что планово-учетные единицы и единицы измерения готовой продукции, сданной на склад, применяемые в бухгалтерском учете, идентичны. Кроме того, на уровне предприятия планово-учетные единицы совпадают с объектами калькулирования или являются их частью. На уровне структурных подразделений планово-учетные единицы могут быть использованы при выборе объектов учета затрат [5].

Согласно принципу преемственности и многократного использования (комплексности) система учета ведется на основе сбора, обработки и транспортирования данных первичного учета для двух компонентов системы бухгалтерского учета, упрощает систему учета и делает ее эффективной. Этот принцип упрощает систему учета и делает ее эффективной (меньше затрат – больше значения в решении поставленной цели). При оперативном управлении информация управленческого учета подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учета детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учета. Иногда рассматриваемый принцип называют принципом комплексности. Сущность принципа заключается в разовой фиксации данных в первичных документах или произведенных расчетах и многократного их использования при всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации или расчетов.

Данный принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономную систему учета сообразно его размерам и масштабам производственной деятельности. Реализация принципа комплексности означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимое для управленческих решений количество информации. Принцип комплексности в сельскохозяйственных организациях, означает необходимость всестороннего охвата всей управляемой системы организации, учета всех сторон, всех направлений, всех свойств. Например, это может быть учет всех особенностей структуры управляемого коллектива, комплексное изучение динамики затрат на производство как единицы продукции, так и всей продукции отдельных подразделений и предприятия в целом, также сельскохозяйственная организация должна проводить производственные расчеты прямого экономического эффекта от реализации технических новинок, в дальнейшем необходимо учитывать побочные, сложные по методу расчета, социальный и экологический эффекты за счет повышения (улучшения) показателей экологичности и эргономичности нового объекта.

Принцип полноты и аналитичности информации, которая касается учетно-управленческой проблемы, должна быть максимально полной для того, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными. С принципом полноты тесно перекликается принцип надежности, который требует, чтобы информация, используемая при принятии решений, была обоснованной.

Гущина И.Э. считает, что этот принцип проявляется через показатели внутренних отчетов, которые должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать дополнительной аналитической обработки, не предусматривать обратных синтезу (от низших до высших уровней управления) процедур. Нарушение выше-названного принципа приводит к потере оперативности и удорожанию содержания системы управления. Особого внимания заслуживает принцип нормативного и бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью. Он используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл состоит из процедур планирования всех сфер деятельности подразделений; суммирования проектных решений всего коллектива; расчета проекта бюджета; расчетов вариантов плана и внесения корректив; окончательного планиро-

вания и учета изменяющихся условий и отклонений от запланированных [4].

Управленческий учет, обладая принципом логичности формирования показателей внутренней отчетности, так обобщает ее показатели по данным первичного учета, что они становятся системой внутреннего контроля. На первом этапе учетная информация возникает в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных производств. На втором этапе она группируется в сводных документах сельскохозяйственных подразделений (бригадах, отрядах, и т.д.), сбытового и финансового отделов, бухгалтерии, складского хозяйства. На последующих этапах проводятся объединение и формирование отчетных показателей в функциональных отделах управления (главного инженера, главного ветврача, главного агронома, главного механика, отдела кадров и др.). На последующих этапах (производственно-диспетчерский, планово-экономический отделы и бухгалтерия) происходит обобщение сводной информации, поступившей из структурных подразделений, и преобразование ее в результирующую. Содержание отчетов зависит от их целевого назначения или должности руководителя, для которого они предназначены. Бухгалтеры-аналитики составляют отчеты по анализу себестоимости в целях определения доходности продукции; сметы для планирования будущих расходов; текущие отчеты производственных подразделений для оценки результатов работы; отчеты о затратах на производство продукции растениеводства (животноводства), для принятия оперативных решений; отчеты по исполнению смет капитальных вложений для долгосрочного планирования и прогнозирования и т.п.

Принципы, определяющие направления и способы учета в конкретных ситуациях управления производством, ориентируют систему управленческого учета на использование специфических приемов обобщения информации с целью обоснования принимаемых решений. К таким принципам относятся периодичность производственного и коммерческого циклов, учет затрат по процессам деятельности, соответствие доходов и расходов, признание результатов деятельности структурных подразделений.

Принцип периодичности, поддерживается законодательным требованием представления периодической отчетности. Однако и внутренний оборот информации, и внутренние отчеты желательно также строить с учетом этого принципа. Информация для руководителей необходима тогда, когда это целесообразно. Сокращение времени может значительно уменьшить точ-

ность информации, подготовленной бухгалтерами-аналитиками, но дает возможность определить тенденции.

Принцип учета затрат по процессам деятельности предприятия, необходим для оценки деятельности каждого подразделения, участвующего в производстве и реализации продукции, и установления доли их ответственности за общие показатели.

Принцип экономичности, когда информационный обмен учетно-управленческими данными должен приносить организации пользу в виде снижения трансакционных и прочих затрат.

Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивациям.

Принцип своевременности заключается в том, что информация должна быть представлена тогда, когда она необходима, в ряде случаев принцип полноты и документальной обоснованности хозяйственных операций может игнорироваться ради обеспечения своевременности предоставления информации. Принципы, свойственные управленческому учету, позволяют решать комплекс взаимосвязанных задач: оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования сельскохозяйственной деятельности организации. Принципы управленческого учёта, рекомендуемые учёными, были уточнены, на основании чего был составлен рис. 1, характеризующий данные принципы.

По нашему мнению, наряду с традиционно выделяемыми принципами управленческого учёта, которые перечислены выше, необходимо также выделить такие принципы, как принцип структуризации финансово-хозяйственной деятельности как совокупности взаимосвязанных и непрерывных производственных процессов, явлений, действий в сельскохозяйственной организации, которые направлены на получение заданного конечного финансового результата; принцип планирования, регулирования и контроля управленческих решений для определения целей и задач, стоящих перед сельскохозяйственной организацией, проектирование результатов и выбор путей их достижения, а также для обеспечения информацией руководителей всех уровней управления и определения рентабельности отдельных видов продукции.

При управленческом анализе деятельности сельскохозяйственной организации в его основу должны быть заложены прин-

ципы, адекватные сущности изучаемых явлений и процессов. Исследование показало отсутствие единства принципов управленческого анализа.

Так, Н.А. Казакова выделяет пять основных принципов управленческого анализа: системный подход, согласно которому предприятие рассматривается как сложная открытая система, состоящая из ряда элементов, называемых подсистемами, которые взаимодействуют между собой и внешним окружением; принцип комплексного анализа, предполагающий одновременное изучение всех составляющих подсистем предприятия и коммуникаций (связей) между ними; динамический принцип, предполагающий проведение аналитического среза всех подсистем в динамике (развитии); принцип сравнительного анализа, который заключается в том, что производится относительный анализ деятельности предприятия, т.е. в сравнении (относительно) с аналогичными показателями конкурирующих фирм; принцип учёта специфики предприятия, предполагающий знание значимых отраслевых и региональных особенностей деятельности предприятия [6].

Кроме перечисленных принципов, являющихся основой управленческого анализа, по нашему мнению, в сельскохозяйственной организации следовало бы выполнять следующие принципы управленческого анализа, такие как: принцип единства анализа и синтеза, который предполагает разложение на составные части анализируемых сложных явлений, предметов с целью глубокого изучения их свойств и в последующем рассмотрении их в целом во взаимосвязи и взаимозависимости; принцип выделения ведущего звена (ранжирование факторов) предполагает постановку целей и установление способов достижения этой цели. При этом всегда выделяется основное (ведущее) звено, применяя методы факторного анализа и структуризации проблемы; принцип обеспечения сопоставимости вариантов анализа по объему, качеству, срокам, методам получения информации и условиям применения объектов анализа и другим условиям; принцип оперативности и своевременности анализа направлен на сокращение времени выполнения работ за счет реализации принципов рациональной организации частичных процессов (пропорциональности, параллельности, прямоочности, непрерывности, ритмичности и др.), кодирования и автоматизации информационного обеспечения, повышения качества информации и методов анализа; принцип количественной определенности предполагает количественное выражение:

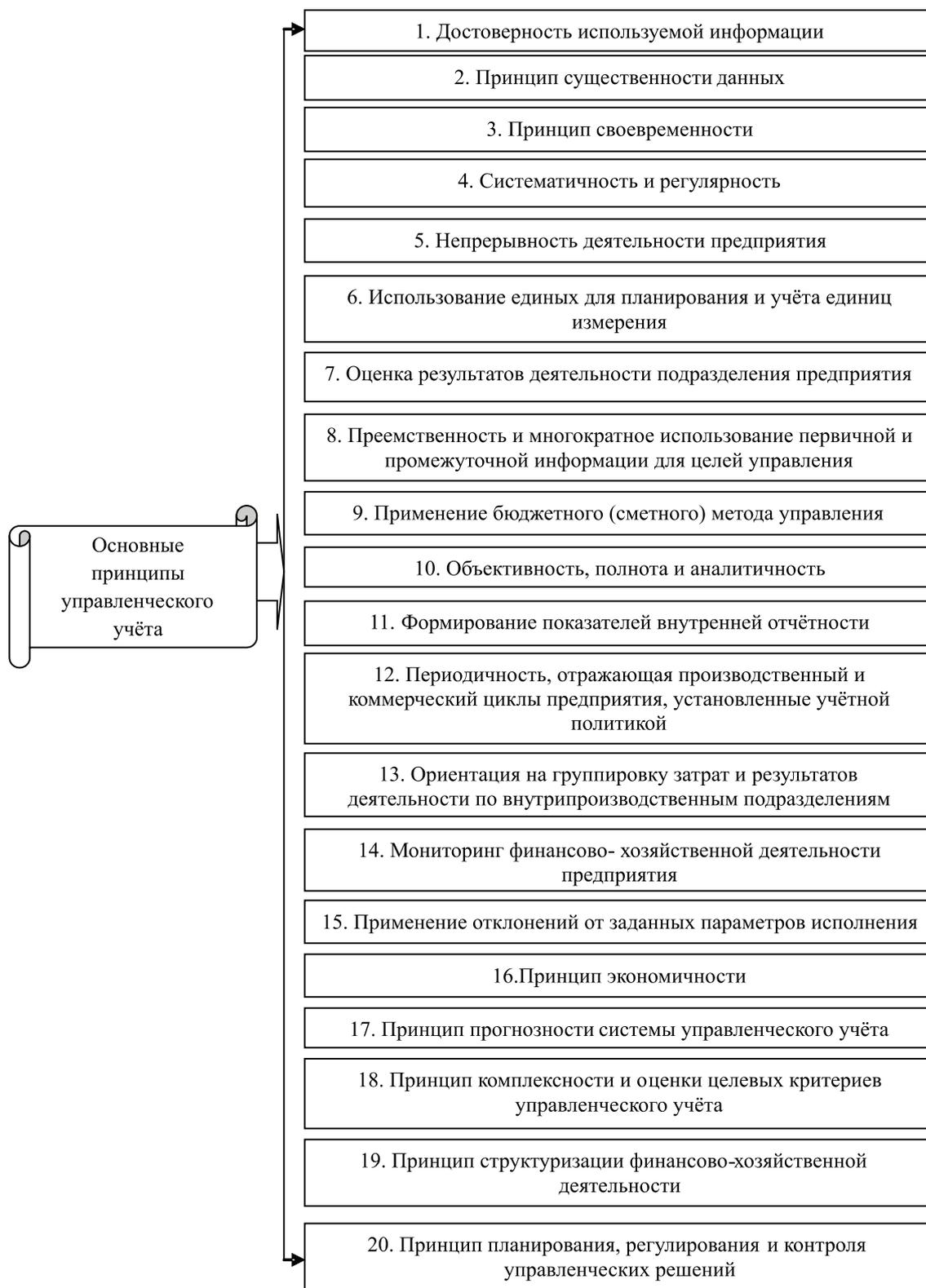


Рис. 1. Основные принципы управленческого учёта

а) параметров и условий обеспечения сопоставимости и оптимизации альтернативных вариантов управленческого решения; связей между компонентами системы менеджмента;

б) степени неопределенности и риска при принятии решения.

Исследование принципов управленческого анализа как системы позволяют раскрыть механизм её формирования с учё-

том специфики деятельности и управления сельскохозяйственной организацией.

В ходе исследования принципов управленческого анализа установлено, что каждая сельскохозяйственная организация имеет входное воздействие, систему обработки, конечные результаты и обратную связь, её можно рассматривать как сложную открытую систему, которая состоит из подсистем (сложных систем более низкого порядка), управляется, производит и имеет цель своего существования, системного анализа в каждом управленческом решении, а также всестороннего охвата всей управляемой системы, учета всех сторон, всех направлений, всех свойств, необходимость углубления специализаций, повышения концентрации производства, показывает необходимость в проведении, своевременности и оперативности.

Также на наш взгляд, целесообразно применять в производственном процессе, принцип ориентации сельскохозяйственной организации на потребителя. Работа организации должна осуществляться на основе анализа

существующих и прогнозирования будущих стратегических потребностей в данном виде товара или услуги, прогнозировании жизненных циклов будущих товаров, анализе конкурентоспособности своих товаров и товаров конкурентов, прогнозировании их конкурентных преимуществ, а также механизма действия закона конкуренции. Этот принцип следует применять при решении любой задачи в любом подразделении сельскохозяйственной организации.

Принцип воспроизводства направлен на постоянное возобновление производства товара для удовлетворения потребностей того рынка с наименьшими совокупными затратами на единицу полезного эффекта, по сравнению с лучшим аналогичным товаром на данном рынке.

Принцип динамичности предполагает рассмотрение сельскохозяйственной организации в диалектическом развитии, в причинно-следственных связях и соподчиненности.

На рис. 2 представлена схема формирования принципов управленческого анализа.



Рис. 2. Схема формирования принципов управленческого анализа в сельскохозяйственной организации

Таким образом, исследование принципов управленческого учёта и анализа в сельскохозяйственных организациях показало, что применяемые принципы играют огромную роль в постановке управленческого учёта и проведении управленческого анализа, позволяют создать рациональную и экономную систему планирования, прогнозирования сельскохозяйственной деятельности и принимать правильные управленческие решения на основе полученной информации.

#### Список литературы

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: учеб. для студентов вузов обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., доп. и перераб. – М.: Омега-Л., 2007. – 570 с.
2. Вахрушина М.А. Управленческий анализ: учеб. пособие. – 2-е изд. – М.: Омега-Л, 2005. – 432 с.
3. Гаррисон Р. Управленческий учёт: пер. с англ. / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюер; под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. – СПб.: Питер, 2010. – 592 с. (Серия «Классика МВА»)

4. Гушина И.Э. Управленческий учёт: основы теории и практики: учебное пособие / И.Э. Гушина, Н.М. Балакирева. – М.: КНОРУС, 2004. – 192 с.

5. Жарикова Л.А. Управленческий учёт / [Электронный ресурс] // education/elib/pdf/2004/zarik.pdf.

6. Казакова Н.А. Управленческий анализ и диагностика предпринимательской деятельности: учебник. – М.: Финансы и статистика, Инфра-М, 2009. – 469 с.

7. Карпова Т.П. Управленческий учёт: учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

8. Керимов В.Э. Управленческий учёт: учебник. – 3-е изд., изм. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2004. – 460 с.

#### Рецензенты:

Удалова З.В., к.э.н., доцент, зав. кафедрой «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет», Ростовская область;

Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры аудита Ростовского государственного экономического университета, г. Ростов-на-Дону.

Работа поступила в редакцию 03.11.2011.