

ПРОБЛЕМЫ УНИФИКАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: РОССИЙСКАЯ ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗНАНИЙ*

Елена Александровна ШАРОВАТОВА^а, Татьяна Валерьевна МАКАРЕНКО^б

^а доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ),
Ростов-на-Дону, Российская Федерация
esharovatova@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7239-7284>
SPIN-код: 1715-4059

^б ассистент кафедры бухгалтерского учета
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ),
Ростов-на-Дону, Российская Федерация
lettresdaffaires@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0863-7984>
SPIN-код: 9972-5021

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 11.05.2018
Получена в доработанном
виде 24.05.2018
Одобрена 28.05.2018
Доступна онлайн
15.06.2018

УДК 657.1.012
JEL: D24

Ключевые слова:

управленческий учет,
профессиональный
стандарт, знания, умения

Аннотация

Предмет. Отсутствие законодательного обеспечения управленческого учета в части теоретических и прикладных его инструментов позволило выделить проблему подготовки кадров в области экономики при изучении управленческого учета. Это способствует возникновению мнения о необходимости стандартизации приемов и способов ведения управленческого учета для применения его результатов в теоретическом и прикладном плане.

Цели. Предложить варианты унификации прикладных инструментов управленческого учета и основные направления группировки указанных инструментов.

Методология. Исходя из методических возможностей управленческого учета предложены направления стандартизации инструментов управленческого учета для отдельных групп пользователей учетно-управленческого ресурса на этапе подготовки профессиональных кадров в области экономики и на этапе использования его результатов в прикладной деятельности.

Результаты. На законодательном уровне целесообразна разработка двух регламентов по управленческому учету: во-первых, профессионального стандарта бухгалтера по управленческому учету для использования в вузовском обучении по аналогии с профессиональным стандартом «Бухгалтер»; во-вторых, методических рекомендаций по управленческому учету для типизации терминологии и универсальных инструментов управленческого учета в сфере управления бизнесом. Если первый станет основой для разработки и структуризации образовательных рабочих программ для подготовки бакалавров и магистров в области «Экономика», то второй будет носить рекомендательный характер, но позволит раскрыть вариативность приемов и способов управленческого учета в зависимости от различных факторов.

Выводы. Законодательные рекомендации в отношении управленческого учета позволяют исключить разнонаправленные представления о наполняемости учебного процесса при подготовке профессиональных кадров и обеспечить бизнес возможным набором прикладных инструментов в области управленческого учета.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Шароватова Е.А., Макаренко Т.В. Проблемы унификации управленческого учета: российская теория и практика использования знаний // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 6. – С. 657 – 669.

<https://doi.org/10.24891/ia.21.6.657>

В технологии принятия управленческих решений на основе данных учета в российской практике сегодня наблюдается противоречивая ситуация. С одной стороны, стандартизация бухгалтерского (финансового) учета сняла все ограничения с организации учета для целей внутреннего менеджмента, обеспечив свободу в выборе формата управленческого учета, с другой стороны, предприниматели не воспользовались этим шансом и нередко для поддержания системы внешнего и внутреннего менеджмента используют единую базу учетных регистров, ориентированных на нормы российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ).

Такая ситуация ослабляет обеспеченность менеджмента учетным ресурсом для принятия управленческих решений, который дал бы возможность подтвердить уверенность в правильности избранной организацией стратегии. При этом указанную стратегию избирают, ориентируясь на совокупные показатели бухгалтерской отчетности, приемы формирования которой также стандартизированы.

В результате «появление новых финансовых инструментов, банковских услуг, расширение страхового бизнеса и пр. выявило потребность в особых учетно-аналитических приемах, реализация которых распространяется за пределы сферы действующего бухгалтерского учета» [1]. Требуется дополнительная система учетно-аналитических признаков для решения таких проблем, как выбор структуры продаж, ранжирование номенклатуры продаж по рентабельности, выбор варианта расширения бизнеса или переориентации на иное производство и пр.

Тем не менее, доступных инструментов для регулярного подтверждения ранее избранной стратегии в промежутках между датами составления отчетности, а это поле управленческого учета, нам сегодня не может предложить ни государство, ни

профессиональные сообщества. Отсутствует типовая техника регулярного управленческого учета, способствующая получению знаний о структуре объектов управленческого учета, о методиках калькуляционного учета в зависимости от различных факторов, об учете зон финансовой ответственности за фрагменты стратегии, о различных группировках затрат и т.д. Можно утверждать, что сегодня отсутствует рекомендательный стандарт взаимосвязи стратегии и тактики менеджмента на основе учетного ресурса. Если мы хотим получить конкретный совокупный экономический результат на «выходе», то возникает проблема выбора учетных составляющих, которые могут обеспечить это на «входе».

Российский опыт организации управленческого учета преподнес нам определенный ресурс в этом направлении. Исследования таких авторов, как Е.В. Акчурина и др.¹, Р. Вил Вандер и В.Ф. Палий², Н.Д. Врублевский³, М.А. Вахрушина⁴, Р. Гарисон и др.⁵, В.Э. Керимов⁶, О.А. Николаев и Т.В. Шишкова⁷ и многих других убедили в целесообразности выделения управленческого учета в отдельную подсистему менеджмента, что не исключает целесообразности унификации его учетных приемов.

Однако сложность проблемы унификации управленческого учета объясняется массовыми вариациями калькуляционной составляющей его методики, что также подтверждено в трудах В.Э. Керимова⁸,

¹ Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В. Управленческий учет: учеб.-практ. пособие. М.: Проспект, 2006. 480 с.

² Вандер Вил Р., Палий В.Ф. Управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 1997. 477 с.

³ Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Бухгалтерский учет, 2005. 400 с.

⁴ Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Омега-Л, 2006. 576 с.

⁵ Гарисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. 12-е изд. СПб.: Питер, 2009. 592 с.

⁶ Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. 5-е изд., изм. и доп. М.: Дашков и К°, 2009. 477 с.

⁷ Николаева О.А., Шишкова Т.В. Управленческий учет: учеб. пособие. М.: УРСС, 1997. 368 с.

⁸ Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник. М.: Дашков и Ко, 2005. 484 с.

* Авторы выражают благодарность и глубокую признательность д.э.н., профессору, заведующему кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ) Николаю Тихоновичу ЛАБЫНЦЕВУ за советы и ценные замечания при работе над данной статьей.

С.А. Махова и др. [2], П.П. Новиченко и И.М. Рендухова⁹, Ю.С. Шашурина и А.В. Черезова¹⁰, А.Д. Шеремета¹¹ и др.

Набор объектов калькулирования, калькуляционных единиц, приемов формирования себестоимости подтвердило возможность системного моделирования базовых инструментов управленческого учета в зависимости от различных факторов [3]. В мировой практике управленческий учет уже давно представлен как системный инструмент управления бизнесом, а его прикладное использование в различных вариациях раскрыли А. Апчерч [4], К. Друри¹², Э. Майер [5], Т. Скоун¹³, Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер¹⁴.

Учитывая более ранние потребности в рыночных инструментах управления в мировой практике, еще в начале XX в. американские профессиональные организации в области управленческого учета занялись его моделированием и описанием. Конкуренция в предпринимательской среде обеспечила международной практике изначально опыт в стандартизации приемов бухгалтерского учета, а в последствии – опыт стандартизации управленческого учета.

Впервые в международной практике разработку системы стандартов по управленческому учету осуществил Институт управленческих бухгалтеров США (Institute of Management Accounting – IMA), ставший преемником созданной в 1919 г. Национальной ассоциации бухгалтеров по учету затрат (National Association of Cost Accountants –

NACA). В Великобритании аналогичной работой занимается Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA). При этом европейская и американская практика учета пошла по пути, когда первично в разработку были приняты стандарты управленческого учета, вторично – стандарты бухгалтерского учета. Это объясняется тем, что бизнес требовал рабочих инструментов при построении учета в сфере управления.

Российская практика идет в обратном направлении и это вполне объяснимо, поскольку внешняя интеграция первично привела к необходимости ориентировать отечественный учет на нормы МСФО, что и предопределило появление российских положений по бухгалтерскому учету. И только после этого мы подошли к необходимости задуматься о разработке стандартов по управленческому учету. Этому способствовало то, что управленческий учет уже давно занял достойное место в системе международного и российского менеджмента, являясь самостоятельной отраслью управления со своими теоретическими, методологическими и организационными потребностями.

Своевременность и целесообразность разработки профессионального стандарта в области управленческого учета стало ключевой проблемой обсуждения на Международной научно-практической конференции «Управленческий учет: вызовы, приоритеты и пути развития», проходившей в Москве 20 марта 2018 г. в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации. Участники конференции пришли к однозначному выводу о необходимости разработки профессионального стандарта для бухгалтера в области управленческого учета, поскольку сегодня необходим набор знаний в этом направлении. Именно систематизация компетенций в отношении указанных знаний может найти отражение в соответствующем стандарте, в связи с чем на конференции была подтверждена целесообразность формирования проекта стандарта в отношении

⁹ Новиченко П.П., Рендухов И.М. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности: учебник. М.: Финансы и статистика, 1992. 223 с.

¹⁰ Шашурин Ю.С., Черезов А.В. Себестоимость в оперативном управлении предприятием: учеб. Пособие. М.: Дека, 2000. 212 с.

¹¹ Шеремет А.Д. Управленческий учет: учеб. Пособие. М.: ФБК ПРЕСС, 2000. 434 с.

¹² Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов. / пер. с англ. 3-е изд. М.: ЮНИТИ, 1998. 783 с.

¹³ Скоун Т. Управленческий учет: учебник. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997. 179 с.

¹⁴ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: учеб. пособие / пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 416 с.

обобщенных и конкретизированных трудовых функций в области управленческого учета.

Однако в любом стандарте указываются его пользователи. В части пользователей ресурса управленческого учета таковыми, по нашему мнению, являются две группы. С одной стороны, это предприниматели, которые получили бы «дорожную карту» модернизации учетного процесса для целей внутреннего менеджмента, с другой стороны, это бухгалтеры-управленцы, которые должны знать (уметь, владеть) конкретные инструменты для ведения учета в сфере управления. Профессиональный стандарт для бухгалтера в области управленческого учета, структурированный по единообразию с профессиональным стандартом «Бухгалтер»¹⁵, позволит упорядочить основные и дополнительные права и обязанности бухгалтера по управленческому учету.

Таким образом, если ориентироваться на необходимость «знать, уметь и владеть» основными инструментами управленческого учета, то профессиональный стандарт по управленческому учету способен обеспечить экономистов информацией о требованиях к их знаниям. Тем не менее, указанный стандарт не решает проблему обеспечения профессиональными знаниями самих специалистов. Неоспорим тот факт, что должны существовать определенные рекомендации по ведению управленческого учета, раскрывающие полный набор его теоретических и прикладных инструментов: терминологию, используемую в управленческом учете, возможный набор объектов учета, максимально возможные группировки затрат для различных целей, набор методов учета затрат в зависимости от различных факторов, форматы управленческой отчетности, технологию взаимосвязи с бюджетным процессом, рекомендации по оценке результатов управленческого учета и пр. Эти рекомендации могут пополняться особенностями зонального учета: учетом затрат на качество, учетом затрат на

экономическую безопасность, использованием трансфертных показателей в управленческом учете, учетом в условиях нормативного метода и пр.

Такие рекомендации, по нашему мнению, целесообразны и для предпринимателей, и для бухгалтеров. Для первых – это понимание ситуации при постановке целей перед руководителем учетной службы, для вторых – это уверенность в востребованности результатов управленческого учета топ-менеджерами. Если настаивать только на профстандарте для бухгалтеров по управленческому учету, который позволит оценить их знания, умения и навыки, то возникает вопрос: а какими инструментами и возможностями обладает сам управленческий учет и где те рекомендации, которые максимально раскрывают такие возможности?

Отечественная практика на законодательном уровне ограничилась рекомендациями по особенностям учета затрат и калькулирования в отраслевом разрезе. Еще в 2002 г. в письме Минфина России от 29.04.2002 № 16-00-13 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)» была проявлена озабоченность отсутствием должного внимания самих предприятий к организации учета затрат и калькулирования в соответствии с технологической особенностью производства. В этой связи за период до 2008 г. был обновлен и утвержден ряд методических рекомендаций по калькулированию продукции в ряде отраслей^{16, 17, 18, 19} и др. Это позволяло понять,

¹⁶ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792.

¹⁷ Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях: утв. приказом Минтопэнерго РФ от 17.11.1998 № 371.

¹⁸ Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства: утв. постановлением Госстроя РФ от 23.02.1999 № 9.

¹⁹ Инструкция по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте: утв. приказом Минтранса РФ от 24.06.2003 № 153.

¹⁵ Профессиональный стандарт «Бухгалтер»: утв. приказом Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н.

например, чем калькуляция в добывающей промышленности отличается от калькуляции в машиностроении, или чем отличается расчет себестоимости растениеводства от расчета себестоимости в рыбной отрасли и пр.

Но данные рекомендации всего лишь уточняют особенности производственного учета, основанного на особенностях технологии производства. Последствия, обусловленные отсутствием интереса к управленческому учету со стороны государства, не заставили себя ждать, что подтверждено рядом проблем:

- нередко бухгалтерский учет в прикладном плане ориентируется только на налоговый учет, тем более, если это не противоречит нормам ПБУ;
- зачастую организация управленческого учета воспринимается как дополнительное расширение аналитики к затратным счетам, не всегда с пониманием, что с этим делать;
- калькуляционная составляющая на практике традиционно ориентирована на исчисление себестоимости продукции и виды деятельности – это в лучшем случае, в худшем, правда, это в основном малый бизнес, – на исчисление себестоимости всего объема продаж, когда в качестве калькулируемого объекта выступает все предприятие в целом. Лишь значимые монополии или корпорации, или организации, управление которыми осуществляет профессиональный топ-менеджер, реально работают, например, над себестоимостью зоны ответственности или себестоимостью производственной функции, что позволяет контролировать себестоимость бизнес-процессов и затраты на местах формирования расходов;
- роль знаний при подготовке полноценных участников бюджетного процесса на уровне бакалавриата и магистратуры минимизированы. А это знания о формировании трудоемкости, материалоемкости, энергоемкости, технологии бюджетирования, приемы разработки норм, нормативов, смет, плановой калькуляции и т.д.;
- топ-менеджеры предприятия не видят прямой выгоды от расширения статуса учета в сфере тактического управления, поскольку отсутствует законодательная площадка, подтверждающая прямо обратную зависимость: увеличение затрат на расширение информационной функции учета в сфере управления приведет к оптимизации и, возможно, к минимизации затрат на местах.

В результате в настоящий момент у предпринимателей отсутствует руководство к постановке задач перед учетными работниками в области управленческого учета, у бухгалтеров – профессиональный стандарт, который позволит оценить их компетенции и на который они ориентируются при получении знаний в области управленческого учета. При этом сегодня мы имеем все предпосылки для стандартизации управленческого учета на уровне рекомендаций для прикладного применения:

- международная практика подтвердила, что мы идем в верном направлении, выделив унификацию управленческого учета в ранг необходимых для решения проблем;
- план счетов 2000 г. с двумя блоками затратных счетов предоставил возможность организовать учет издержек предприятия, разделив затраты по элементам в одном блоке затратных счетов для целей бухгалтерского учета, и по статьям, в другом блоке, – для целей управленческого учета;
- программные продукты готовы сегодня обслужить многовекторный учет и расходов, и доходов;
- подготовка кадров в сфере экономики уже давно ввела «управленческий учет» в состав обязательных дисциплин при подготовке бакалавров и магистров, а темы диссертаций в этом направлении, наверное, самые массовые.

Таким образом, избирая политику унификации управленческого учета в России, необходимо ориентироваться на две группы его потребителей. К первой из них относятся бухгалтеры, готовые к реализации

инструментов учета в сфере управления, и которые должны знать, уметь и владеть технологией управленческого учета во всем его многообразии. И здесь будет востребован профессиональный стандарт для бухгалтера в области управленческого учета, в котором по аналогии со стандартом «Бухгалтер» целесообразно раскрыть уровни обобщенных трудовых функций и их составляющих, а также трудовые действия, обеспечивающие эти функции. Обобщенными трудовыми функциями в данном стандарте могут быть:

- *формирование структуры управленческого учета.* Детализация обобщенной функции: выбор объектов учета для конкретного вида бизнеса, группировка затрат в зависимости от различных целей, выбор метода учета затрат в зависимости от различных факторов производства;
- *составление управленческой отчетности.* Детализация обобщенной функции: разработка форматов управленческой отчетности; детализация зон ответственности за полученные результаты в отчетности, организация взаимосвязи управленческого и бухгалтерского учета, формирование регламентов по обеспечению управленческой отчетности;
- *организация оценки и анализа управленческой отчетности.* Детализация обобщенной функции: проведение оценки и анализа экономических результатов в разрезе зон финансовой ответственности по данным управленческого учета и в сравнении с бюджетными ориентирами, то же самое в разрезе центров затрат и прибыли, разработка тактических управленческих решений по результатам управленческого анализа.

Поскольку в управленческом учете используется та же первичная документация, что и в финансовом учете, то включать в стандарт функцию по отражению в учете фактов хозяйственной деятельности просто не целесообразно.

Ко второй группе потребителей ресурса управленческого учета относятся менеджеры различных уровней управления, которые

также должны владеть возможностями трансформации результатов учета в сфере управления, способствующих раскрытию информации о вкладе всех участников производства и управления в совокупную прибыль компании. И здесь востребованными могут стать методические рекомендации по управленческому учету, раскрывающие прикладную направленность инструментов в этой сфере учета, рекомендуемые к использованию на регулярной основе с привлечением всех известных техник учета.

Массовость инструментов управленческого учета точно раскрыта в отечественных научных исследованиях, в монографиях, диссертациях, в рамках исполнения научно-исследовательских работ: набор объектов управленческого учета, максимально возможные группировки затрат, способы разграничения затрат между разноуровневыми объектами учета, вариации выбора калькуляционных единиц к тем объектам, которые никогда не будут использоваться в бухгалтерском учете, трансфертные показатели для внутренних целей менеджмента, различные варианты взаимосвязи управленческого учета с бухгалтерским учетом, технология взаимосвязи управленческого учета и бюджетирования и многое другое. Все эти инструменты не имеют своей реализации в системе регламентного бухгалтерского учета и, соответственно, целесообразны для описания их типизации в рекомендациях по управленческому учету.

В мировой практике, например, используется набор стандартов по управленческому учету, которые сгруппированы по пяти прикладным направлениям [6]:

- стандарты, раскрывающие экономические признаки управленческого учета;
- стандарты, характеризующие термины в области управленческого учета;
- стандарты, поясняющие конструктивный принцип управленческого учета;
- стандарты, позволяющие применить теоретические приемы и способы

управленческого учета в системе менеджмента (они в большей степени ориентируют на достижение экономической стратегии);

- стандарты, конкретизирующие ряд приемов и способов управленческого учета в некоторых сегментах бизнеса (они в большей степени ориентируют на достижение тактики управления).

Поскольку российская прикладная практика в отношении управленческого учета еще не нашла своего обобщения на уровне профессионального сообщества, возникают вариации в понимании сущностных характеристик и его отличий от бухгалтерского учета, не исключены сомнения в его целесообразности для российского бизнеса. В связи с этим, на наш взгляд, можно предложить следующие направления стандартизации способов ведения управленческого учета:

– *систематизация сущностных характеристик в отношении терминологии управленческого учета.* В силу отсутствия бухгалтерской терминологии в различных законодательных документах было бы своевременным раскрыть особенности различий некоторых учетных терминов, способствующих познанию различий бухгалтерского (финансового) и бухгалтерского (управленческого) учета: элементы затрат, статьи затрат, объект учета затрат и объект калькулирования, центр финансовой ответственности и место возникновения затрат и пр.;

– *структуризация объектов управленческого учета.* Изыскания в области типизации структуры аналитических объектов управления, которые одновременно становятся объектами управленческого учета, отличаются особой актуальностью для коммерческой деятельности. Например, выделение характерных признаков носителей затрат, центров затрат и мест возникновения затрат, центров финансовой ответственности и др. Раскрытие типичных признаков для каждой из указанных групп объектов управленческого учета позволило бы выделить актуальный для конкретного бизнеса

набор объектов для контроля доходов и расходов в разрезе избранных объектов;

– *типизация структурности расходов.* Этот прием не менее важен, так как позволяет рассредоточить все издержки организации для а) принятия управленческих решений (детализация затрат на переменные и постоянные), б) для оценки функциональной ответственности топ-менеджеров в части контроля ими подотчетных расходов (детализация затрат на контролируемые и не контролируемые, регулируемые и не регулируемые);

– *классификация и характеристика методов формирования себестоимости.* Стандарты этого направления в коммерческой деятельности пользовались бы особым интересом, так как они способствуют пониманию при выборе того или иного метода исчисления себестоимости по различным основаниям, например, по признаку технологической особенности производства (позаказный, попередельный, попроцессный методы учета затрат), по признаку полноты формирования затрат (метод расчета полной и сокращенной себестоимости), по признаку нормирования затрат (нормативный метод учета затрат и метод расчета фактической себестоимости) и иным признакам. Это способствует более объективному формированию составляющих калькуляционной технологии учета для предприятия той или иной отрасли. На *рис. 1* схематично представлены возможные регламенты в отношении управленческого учета, их пользователи и цели создания.

Как видно из представленного рисунка, возможно создание, с одной стороны, профессионального стандарта для специалистов по управленческому учету, позволяющего оценить их компетенции, с другой – регламента для потребителей информации управленческого учета, предпринимателей, способных поставить перед учетными специалистами наиболее приемлемые для бизнеса прикладные задачи. Однако для высокоэффективного управления бизнесом необходимо постоянное повышение квалификации, что может быть реализовано

через национальную систему профессиональной сертификации в области управленческого учета и бюджетирования.

В этих целях целесообразным станет создание в России, например, института негосударственного регулирования в области управленческого учета – Института сертифицированных специалистов по управленческому учету России (ИССУУР). Формирование данного органа, на наш взгляд, обеспечило бы практическую реализацию следующих задач в области развития управленческого учета в России:

- 1) информационная поддержка в области передовых технологий управленческого учета, бюджетирования и контроллинга посредством разработки стандартов, новых методик для практической деятельности, обмена знаниями, продвижение наиболее успешного опыта;
- 2) разработка и актуализация программ подготовки и повышения профессионального уровня специалистов по управленческому учету;
- 3) сертификация специалистов в области управленческого учета в целях подтверждения их профессионального уровня для работодателей и построения социальной сети, объединяющей профессионалов в области управленческого учета, для налаживания перманентных контактов, обмена опытом, карьерными возможностями;
- 4) организация для членов ИССУУР разносторонних семинаров, тренингов и иных возможностей профессионального развития, учитывающих реалии отечественной экономики;
- 5) взаимодействие с деловым сообществом и крупнейшими вузами страны в целях адаптации образовательных программ требованиям работодателей;
- 6) популяризация профессиональной деятельности специалистов управленческого учета посредством

информационной работы, выпуска печатных изданий.

Реализация на практике предложенных рекомендаций позволит повысить уровень профессионализма отечественных специалистов в области управленческого учета и, как следствие, эффективность управления на уровне хозяйствующих субъектов и экономики в целом.

Выводы

Таким образом, поскольку в российской практике отсутствует структуризация учетных приемов, обеспечивающих тактику управления, бизнес опирается на свободу выбора приемов структуризации учетного ресурса при оценке системы внутреннего менеджмента.

В одних организациях изыскивают варианты оценки доходности отдельных товарных групп или даже товарных позиций, невзирая на сомнительность экономической себестоимости, поскольку именно объемность постоянных расходов в составе затрат инновационных производств и отсутствие объективной базы распределения этой массы косвенных расходов превратило экономическую себестоимость в математическую себестоимость.

В других организациях сосредоточились на поиске приемов распределения ресурса о доходах и расходов в разрезе центров финансовой ответственности и мест возникновения затрат. При этом, в силу отсутствия интереса к указанным категориям со стороны фискальных органов, поиски в этом направлении зависят от экономических знаний того или иного топ-менеджера.

Третьи организации сосредоточили усилия внутреннего менеджмента на расширении аналитических уровней в отношении прибылеобразующих показателей в единой системе финансового учета, нагружая соответствующими приемами учетную политику по бухгалтерскому учету и приветствуя жесткую структурность последнего.

Однако такая практика исключает гибкость в привлечении приемов учета для обеспечения менеджмента целевой информацией. Поэтому стандартизация управленческого учета в России даст возможность выбора из возможных инструментов управленческого учета тех приемов, которые способствуют достижению тактики управления в организации для целей обеспечения стратегии управления.

Рисунок 1**Регламенты по управленческому учету в России****Figure 1****Regulations on management accounting in Russia**

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Лабынцев Н.Т., Шароватова Е.А., Макаренко Т.В. Необходимость российской стандартизации управленческого учета в условиях развития международных экономических отношений // Управленческий учет. 2017. № 7. С. 23–30.
2. Махов С.А., Кузьменко П.А., Иванов В.Т. Калькулирование себестоимости продукции в промышленности. Ростов н/Д: Ростовский ун-т, 1994. 100 с.
3. Шароватова Е.А. Системное моделирование управленческой деятельности на основе базовых инструментов учета в сфере управления // TERRA ECONOMICUS. 2011. Т. 9. № 3. Ч. 2. С. 96–98. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistemnoe-modelirovanie-upravlencheskoy-deyatelnosti-na-osnove-bazovyh-instrumentov-ucheta-v-sfere-upravleniya>
4. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
5. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / пер. с нем., под ред. С.А. Николаевой. М.: Финансы и статистика, 1993. 96 с.

6. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М.: Рид Групп, 2011. 416 с.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**HARMONIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING:
THE RUSSIAN THEORY AND PRACTICE OF KNOWLEDGE USE****Elena A. SHAROVATOVA^{a,*}, Tat'yana V. MAKARENKO^b**^a Rostov State University of Economics (RSUE), Rostov-on-Don, Russian Federation
esharovatova@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7239-7284>^b Rostov State University of Economics (RSUE), Rostov-on-Don, Russian Federation
lettresdaffaires@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0863-7984>

* Corresponding author

Article history:Received 11 May 2018
Received in revised form
24 May 2018
Accepted 28 May 2018
Available online
15 June 2018**JEL classification:** D24**Keywords:** management
accounting, professional
standard, knowledge, skills**Abstract****Importance** This article speaks about the necessity of standardization of methods and techniques of management accounting for application of its results in theoretical and applied aspects.**Objectives** The article aims to propose variants of unification of applied tools of management accounting and the main directions of grouping of these instruments.**Results** Based on methodological possibilities of management accounting, the article proposes certain directions of standardization of management accounting tools for individual groups of accounting and management resource users at the stage of professional personnel training and in the use of its results in practice. At the legislative level, it is expedient to develop two regulations on management accounting: first, the professional standard of the accountant on management accounting for use in university training; second, methodological recommendations on management accounting for standardizing the terminology and universal tools of management accounting in the field of business management.**Conclusions** Legislative recommendations on management accounting will help exclude opposite notions of density of educational process in training of professional personnel and provide business with a possible set of applied tools in the field of management accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Sharovatova E.A., Makarenko T.V. Harmonization of Management Accounting: The Russian Theory and Practice of Knowledge Use. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 6, pp. 657–669.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.6.657>**Acknowledgments**

We express our profound gratitude and appreciation to Nikolai T. LABYNTSEV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting of the Rostov State University of Economics, for the valuable advice and comments on the article.

References

1. Labyntsev N.T., Sharovatova E.A., Makarenko T.V. [The need for Russian standardization of management accounting in the context of the development of international economic relations]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2017, no. 7, pp. 23–30. (In Russ.)
2. Makhov S.A., Kuz'menko P.A., Ivanov V.T. *Kal'kulirovanie sebestoimosti produktsii v promyshlennosti* [Calculation of production costs in industry]. Rostov-on-Don, Rostov University Publ., 1994, 100 p.

3. Sharovatova E.A. [System simulation management activities on the basis of the basic tools of management accounting]. *TERRA ECONOMICUS*, 2011, vol. 9, no. 3, part 2, pp. 96–98.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistemnoe-modelirovanie-upravlencheskoy-deyatelnosti-na-osnove-bazovyh-instrumentov-ucheta-v-sfere-upravleniya> (In Russ.)
4. Upchurch A. *Upravlencheskii uchet: printsipy i praktika* [Management Accounting: Principles and Practice]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2002, 952 p.
5. Mayer E. *Kontrolling kak sistema myshleniya i upravleniya* [Controlling als Denk- und Steuerungssystem]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1993, 96 p.
6. Averchev I.V. *Upravlencheskii uchet i otchetnost'. Postanovka i vnedrenie* [Management accounting and reporting. Setup and implementation]. Moscow, Rid Grupp Publ., 2011, 416 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.