

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ, ПУТИ РЕШЕНИЯ

В статье рассматриваются проблемы совершенствования бухгалтерского учета. Определены роль и значение учета в процессе управления затратами в организациях производственной сферы. Обобщены и использованы концептуальные подходы к формированию информации в системе управленческого учета.

The article deals with the problems of improving accounting. The role and significance of accounting in the process of managing expenses in the production sphere have been emphasized. Conceptual approaches to forming information in the system of management accounting have been summarized and made use of.

Ключевые слова: затраты; информация; себестоимость; управление; управленческий учет; центр ответственности.

Key words: costs; information; cost; management; management accounting; responsibility center.

Инновационное развитие экономики Республики Беларусь приводит к необходимости использования новых инструментов эффективного управления финансами организации. Усложнение хозяйственных связей и использование механизма рыночных отношений, появление новых инструментов менеджмента, методов и средств управления производственно-хозяйственной деятельностью вызвали необходимость в дополнительной информации, обеспечивающей успешное функционирование субъекта хозяйствования в условиях конкуренции.

Организации, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты на производство продукции (работ, услуг) и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения по управлению себестоимостью выпущенной продукции (выполненными работами, оказанными услугами). Используемая субъектами хозяйственной деятельности традиционная система бухгалтерского учета и оперативного контроля производственных затрат ориентирована, прежде всего, на представление информации о деятельности организации внешним пользователям. Вместе с тем, в настоящее время перед бухгалтерским учетом стоит задача обеспечения необходимой учетной информацией не только внешних потребителей, но и удовлетворения потребности аппарата управления организации. С этой целью необходимо усилить информационные функции учета, его оперативные и аналитические свойства, организовать аналитический учет исходя из нужд управления субъекта предпринимательской деятельности.

Разработка рекомендаций по организации и методологии управленческого учета субъектов предпринимательской деятельности является одной из важнейших проблем обеспечения эффективности их финансово-хозяйственной деятельности.

Управлять процессом производства в современных условиях невозможно, не имея оперативную и достоверную информацию о расходе материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Следовательно, для целей управления расход ресурсов необходимо измерять, а способы измерения должны быть адекватны современным технологиям управления. Функции управления, такие как планирование, учет, экономический контроль и анализ, следует рассматривать во взаимодействии, целевой, тактической и стратегической направленности на финансовые результаты хозяйствующего субъекта. В таких условиях значительно труднее поддерживать баланс между требованиями рыночной экономики и учетной системой организаций. Внедрение системы управленческого учета позволяет своевременно выявить, а иногда и предупредить непредвиденные и неоправданные затраты, оперативно принимать управленческие решения по оптимизации величины себестоимости продукции (работ, услуг).

В странах с развитой рыночной экономикой бухгалтерский учет разделен на две части: управленческий и финансовый. Цель финансового учета – обеспечить внешних пользователей отчетной информацией, регламентируемой государством. Финансовый учет охватывает все хозяйственные операции организации, его информация характеризует результат свершившихся фактов хозяйственной деятельности за отчетный период. Цель управленческого учета – предос-

тавление внутренним пользователям экономической информации, необходимой для принятия управленческих решений. Главным образом – это учет затрат и доходов, выявление отклонений от запланированного уровня и факторов, влияющих на них, а также анализ причин и виновников возникших отклонений. Данные управленческого учета ориентируют на решение задач управления затратами и доходами организации, а также контроль исполнения принятых решений. Учет фактических данных для управленческого учета важен, в основном, как информационная база для принятия управленческих решений.

Основное предназначение систем управленческого учета заключается в предоставлении руководству субъекта хозяйствования точной, достоверной, релевантной, оперативной, аналитической информации о результатах деятельности всех подразделений за любой период времени, возможных тенденциях развития деятельности с целью принятия эффективных управленческих решений, обеспечивающих своевременную адаптацию системы менеджмента к воздействию внешних и внутренних факторов. Управленческий учет в отличие от финансового учета – это учет не только фактической величины затрат, доходов и результатов, но и учет факторов, определяющих их уровень.

Указанные отличия финансового и управленческого учета не означают, что они существуют независимо друг от друга. Финансовый и управленческий учет представляют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета, поэтому имеют определенное сходство. Оба они, во-первых, используют данные единой учетной информационной системы, одним из разделов которой является учет затрат и доходов, необходимые как в управленческом, так и в финансовом учете. Во-вторых, информация обеих систем используется для принятия необходимых управленческих решений. Однако управленческий учет по информационному содержанию и кругу решаемых задач шире и разнообразнее, чем финансовый. Он подчинен запросам руководителей организации, использующих соответствующую информацию о затратах и доходах субъекта хозяйствования при принятии конкретных управленческих решений.

Следует отметить, что системы управленческого и финансового учета не могут существовать обособленно. В то же время их объединение на уровне способов учета отдельных активов, капитала, обязательств, расходов, доходов, способов формирования и анализа показателей отчетности невозможно из-за определенных различий в принципах и методах ведения отдельных видов учета.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что системы финансового и управленческого учета едины на уровне первичного учета. В связи с этим управленческий учет можно признать отдельной научной дисциплиной, которая возникла на стыке двух других предметных областей: финансового учета и менеджмента.

На наш взгляд, концептуальные подходы к определению сущности управленческого учета можно подразделить на четыре группы:

- управленческий учет как информационная система, основная цель которой – коммуникации;
- управленческий учет как система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, главная цель которой – сбор и предоставление информации о затратах;
- управленческий учет как подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает необходимой информацией управленческий персонал организации;
- управленческий учет как механизм взаимодействия различных подсистем системы управления и методов управления.

Таким образом, экономическую категорию «управленческий учет» следует понимать в более широком смысле как информационную подсистему системы управления организации, способную объединить в себе различные методы управления и подчинить их достижению единой цели.

Учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) является неотъемлемой частью учета, направленной на информационное обеспечение калькулирования себестоимости продукции, основанной на следующих принципах:

- неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости производимой продукции (работ, услуг) в течение отчетного года;
- полнота отражения в учете хозяйственных операций, правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат и вложений в долгосрочные активы;

– регламентация состава себестоимости продукции, согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

Взаимосвязь функций управленческого учета позволяет определять себестоимость единицы производимой продукции и приходящуюся на нее прибыль, а также уровень рентабельности.

Сущность калькуляции в условиях рыночных отношений определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения информации о себестоимости для соизмерения затрат, ценообразования, контроля и принятия обоснованных управленческих решений. Ни один из методов калькулирования себестоимости продукции не может в полной мере учесть особенности различных производств. Выбор метода (способа) калькуляции себестоимости продукции целесообразно производить с учетом следующих факторов: технологических особенностей процесса производства; характера и назначения получаемой продукции; состава и объема незавершенного производства; продолжительности калькуляционного периода, значения показателей себестоимости в управлении эффективностью производства и др.

В современной экономической литературе дискутируется вопрос классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). На наш взгляд, целесообразна следующая группировка методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) по признакам, представленным в нижеприведенной таблице.

Классификация калькуляционных систем

Признак	Состав
Полнота учета затрат	Калькулирование полной себестоимости. Калькулирование неполной себестоимости
Объект учета затрат	Позаказный метод. Попередельный метод. Попроцессный метод (котловой). Смешанный метод
Оперативность учета и контроля затрат	Фактическое калькулирование. Смешанное калькулирование (нормальное) (normal costing). Нормативный учет, в том числе стандарт-кост (standart cost)

В практической деятельности в отдельных случаях при ведении управленческого учета используются смешанные системы. Одной из наиболее перспективных смешанных систем является пооперационный метод, преимущество которого состоит в «привязке» калькуляции к технологическому процессу. Кроме того, учеными стран с развитой рыночной экономикой рекомендованы другие варианты смешанных систем учета затрат: на базе частичных затрат (многоступенчатый учет; учет возмещения постоянных затрат; учет возмещения предельных стандартных затрат); на базе учета полных затрат (учет относительных индивидуальных затрат; учет затрат по факторам производства; функциональный учет затрат; структурный учет затрат, учет постоянно распределяемых затрат).

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции учет затрат может быть организован с определением полной и ограниченной себестоимости (маржинальный метод). При учете затрат по полной себестоимости предполагается включение всех затрат на производство продукции (работ, услуг), независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют по центрам ответственности, где они возникли, а затем включают в себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. В качестве базы распределения используют информацию о заработной плате производственных рабочих, материальных затратах и др.

Метод учета затрат по полной себестоимости позволяет получить информацию о совокупных затратах организации в связи с производством и реализацией продукции. Данный метод был ранее широко распространен в отечественной учетной практике и соответствовал сложившимся требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению. Недостаток данного метода заключается в том, что не учитывался фактор изменения себестоимости продукции в связи с изменением объема выпуска продукции.

В современных условиях хозяйствования необходимо отдать предпочтение маржинальному методу учета затрат, в соответствии с которым в себестоимость продукции (работ, услуг)

включают только переменные затраты. Доказательством данного факта является принятие в Республике Беларусь ряда нормативно-правовых актов по организации бухгалтерского учета: Инструкции о порядке применения типового плана бухгалтерского учета, Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов организации. Согласно указанным нормативным документам в себестоимость продукции (работ, услуг) включают только прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

Одной из модификаций данной системы является метод «директ-костинг», при котором себестоимость планируют и определяют только в части переменных затрат. Постоянные затраты учитываются на отдельном счете, в калькуляцию не включаются, а периодически списываются на финансово-результатные счета. Таким образом, принципиальное отличие метода «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в списании постоянных общепроизводственных затрат: при калькулировании полной себестоимости указанные затраты участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным затратам они исключаются из расчетов.

Общехозяйственные затраты являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции. При использовании метода «директ-костинг» основное внимание уделяется контролю за переменными затратами. Вместе с тем, осуществляется проверка постоянных затрат, обоснованности их уровня, разрабатывается смета как по организации в целом, так и по отдельным центрам ответственности. Информация о фактических затратах сравнивается с затратами по смете, определяется соблюдение режима экономного и рационального использования ресурсов в каждом подразделении, о чем свидетельствует экономия или перерасход по сравнению со сметой. Таким образом, определяется вклад каждого подразделения в формирование конечного результата по хозяйствующему субъекту в целом. Кроме сумм экономии и перерасхода по переменным затратам на формирование прибыли оказывают влияние отклонения по постоянным затратам.

Вместе с тем, возникают определенные проблемы практического внедрения метода «директ-костинг». В отдельных случаях сложно достоверно провести разграничение затрат на постоянные и переменные. Для решения данной проблемы могут быть использованы методы корреляционного и регрессионного анализа. Недостаток метода «директ-костинг» заключается и в том, что отсутствует информация для определения полной себестоимости производимой продукции, искажается оценка величины незавершенного производства. Для этого необходимо выполнить дополнительные расчеты по распределению постоянных затрат.

Предложенные методики организации управленческого учета позволят повысить информационную емкость учета и отчетности, улучшат оперативный контроль материальных, трудовых и финансовых ресурсов субъектов хозяйствования, предоставят руководству организации точную, достоверную, релевантную и оперативную информацию о результатах деятельности всех подразделений за любой период времени, что даст возможность принятия эффективных управленческих решений, обеспечивающих своевременную адаптацию системы менеджмента к воздействию внешних и внутренних факторов.