

СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

В настоящее время в Республике Беларусь не установлены законодательные требования к системе управленческого учета в целом и затрат на производство в частности. Это обстоятельство позволяет предприятиям самостоятельно принимать решения об использовании тех или иных методов и способов учета, формируя приемлемую для них систему управленческого учета затрат.

Построение эффективной системы учета является творческим процессом, при котором управленческий персонал предприятия находит ответы на множество вопросов: как классифицировать затраты, какому варианту учета затрат на производство (фактических или нормативных) отдать приоритет, как обеспечить полному отражению затрат, какой перечень мест их возникновения считать экономически обоснованным, как определить оптимальное соотношение между местами возникновения затрат и центрами ответственности. Различные варианты организационных систем управленческого учета рассмотрены в работах [1–4].

Многообразие систем управленческого учета затрат обусловило появление отечественной литературы по их классификации. Выделяются три основных признака классификации подсистем управленческого (производственного) учета: форма связи управленческой и финансовой бухгалтерии, оперативность учета затрат, полнота учитываемых затрат [2, 6; 4, 27]. Вводится дополнительный признак

классификации – широта охвата информации [3, 42]. Обобщенная классификация, основанная на перечисленных признаках, показана на рис. 1.

Интегрированная или монистическая система объединяет финансовый и управленческий учет на счетах бухгалтерского учета на основе прямой и обратной связи. Путем отражения на счетах бухгалтерского учета производственных издержек, готовой продукции и ее реализации синтетический учет дает возможность оценить финансовое положение предприятия. Дополняя финансовую информацию данными внутренней отчетности, администрация может оценить рациональность организации производства на любом его участке.

Автономная система представляет собой обособленное создание финансового и управленческого учета. Связь между двумя видами учета осуществляется с помощью так называемых парных контроль-

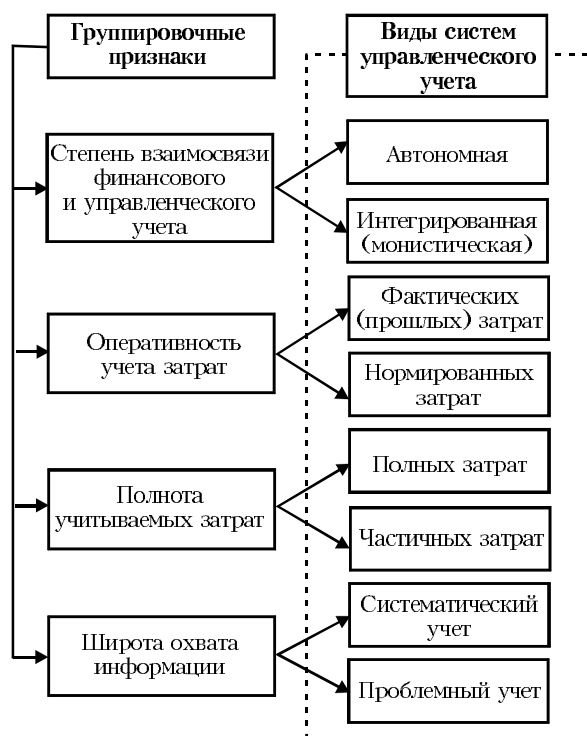


Рис. 1. Классификация систем управленческого учета

ных счетов одного и того же наименования. Сравнительный анализ описанных систем дан в табл. 1.

Таблица 1. Сравнительная характеристика интегрированной и автономной систем управленческого учета затрат

Особенности	Характеристика	
	интегрированная	автономная
Организационные	Единая система бухгалтерского учета	Обособление финансового и управленческого учета
Отражения хозяйственных операций	Единый план счетов	Использование парных контрольных счетов
Функциональной структуры управленческого учета	Учет затрат и результатов, подготовка ограниченного круга показателей для принятия управленческих решений	Учет затрат и результатов, учет по центрам ответственности, аналитические функции, подготовка гибкой системы (по требованию) показателей для принятия управленческих решений
Уровень автоматизации	Использование универсальных пакетов прикладных программ	Ориентация программного обеспечения на особенности принятой системы управленческого учета
Внутренняя отчетность	Регистры синтетического и аналитического учета	Управленческие отчеты
Преимущества	Минимальные затраты на внедрение	Максимальная информативность в оценке производственной и непроизводственной деятельности предприятия
Недостатки	Недостаточная информативность для целей управления	Повторение учетных процедур; дополнительное обучение кадров
Объекты применения	Без ограничений	На производственных предприятиях

Характеристики интегрированной и автономной систем управленческого учета могут служить некоторым ориентиром для выбора наиболее предпочтительного варианта системы учета.

Предприятиям с небольшим объемом производства и размером, или выпускающим однородную по составу продукцию, можно рекомендовать интегрированную систему учета. Производственные мощности предприятий и фактические объемы производства определяют масштабы применения систем управленческого учета.

По оперативности затрат системы управленческого учета разделяют на системы учета фактических (прошлых, исторических) затрат и стандартных (нормированных) затрат.

Система учета фактических (прошлых) затрат заключается в формировании информации для расчета себестоимости и прибыли, определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования. Основная цель этой системы — регистрация фактических издержек предприятия путем непрерывной оценки фактического потребления производственных факторов, дополнение, реструктуризация расходных статей, распределение издержек на центры ответственности и объекты калькулирования, что обеспечивает возможность дифференцированного определения результата. При этом фактическая величина потребленных ресурсов умножается на фактическую цену.

Таким образом, здесь отражается влияние возможных колебаний цены, условий производственного процесса. Однако фактические издержки не отражают будущих последствий принимаемых решений и позволяют рассчитывать лишь заключительные калькуляции, не обеспечивая информацией для принятия управленческих решений. Кроме того, на базе фактических издержек невозможно осуществлять эффективный текущий контроль, поскольку отсутствуют нормативные величины, в которых отражается оптимальное течение производственного процесса.

Система учета включает разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов, основных фондов, на затраты труда, накладных расходов, составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет.

В мировой практике такая система называется “стандарт-кост”. Она ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и, при возникшей необходимости, регулирования ее процесса.

Наиболее близкой к стандарт-косту из отечественных систем контроля за уровнем затрат является нормативный метод. В современных условиях нормативный учет ведется по трем вариантам:

1) целиком по нормативным затратам, при этом данные периодически корректируются на величину выявленных отклонений от фактических затрат; 2) параллельно по фактическим и нормативным затратам; 3) смешанным способом. В настоящее время наиболее распространен первый вариант.

В табл. 2 обобщены основные различия систем стандарт-кост и нормативного учета.

Таблица 2. Сравнительный анализ систем стандарт-кост и нормативного учета

Характеристика систем	Стандарт-кост	Нормативный метод
Способ калькулирования себестоимости продукции и определения прибыли	Частичное включение накладных расходов в себестоимость продукции	Полное включение затрат и распределение всех периодических и накладных расходов
Степень регламентации	Не регламентирован. Не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров	Регламентирован. Разработаны отраслевые стандарты и нормы
Способ установления нормативов и стандартов	Применение различных стандартов: идеальных, достижимых при хорошем исполнении, нормального исполнения и др.	Более жестко регламентированные нормативы
Способ контроля за затратами	Применяемые стандарты объединяют преимущества как плановой, так и нормативной калькуляции, обеспечивая контроль за затратами и количеством произведенной продукции	Использование двух предварительных калькуляций: плановой себестоимости, нормативной себестоимости
Синтетический учет отклонений	Выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений	Отсутствие синтетических счетов для учета отклонений
Включение отклонений в расходы предприятий	Отклонения относятся на счет прибылей и убытков	Отклонения относятся на себестоимость продукции
Учет изменений норм	Текущий учет изменений норм не ведется	Ведется в разрезе причин и инициаторов

К развитию системы учета затрат можно выделить два основных подхода. Первый направлен на совершенствование калькуляции и контроля за затратами по каждому отдельному виду готовой продукции. Для него характерно разделение затрат на прямые и косвенные. Реализующие этот подход системы учета предназначены для исчисления полных затрат.

При втором подходе обеспечивается совершенствование методики принятия управленческих решений, умение их корректировать в зависимости от изменения рыночной конъюнктуры и других внешних факторов. В соответствующих системах учета упор делается на отражение зависимости затрат от изменений в объеме и структуре производимой готовой продукции, что приводит к классификации затрат на переменные и постоянные. Если первый подход ориентирован на производство, то второй — на рынок.

Полнота включения затрат в себестоимость — один из признаков классификации систем учета, применяемых на практике. Существуют системы учета полных и частичных затрат. Это два варианта, отвечающие в управленческом учете различным целям.

По широте охвата информацией видов деятельности, организационной структуры предприятия, продукции различают полные системы, состоящие из совокупности систематического и проблемного учета, и с целевым набором их составных частей.

Систематический учет затрат — финансовый их учет на производство с его регламентацией по составу затрат, способам регистрации, идентификации и группировки, представления в отчетности.

Проблемный учет формирует информацию об экономической, технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах и реализации продукции; об управлении производственными запасами и рационализации расхода производственных ресурсов для решения будущих экономических и производственных проблем предприятия.

Рассмотренная классификация систем управленческого учета затрат, на наш взгляд, отражает основные экономические аспекты систем управленческого учета, но в то же время может быть дополнена с учетом других по природе факторов, влияющих на состав затрат и методологию их учета.

Определение некоторых факторов можно найти в работе [6, 17]. По мнению авторов, в основе выбора конкретной методологии управленческого учета лежат *три* аспекта управления бизнесом: технология бизнеса в целом и конкретного вида деятельности в частности; учетная политика предприятия и правила бухгалтерского учета конкретного вида деятельности; нормативная база конкретного вида бизнеса.

Среди основных факторов, влияющих на выбор подсистемы управленческого учета, называют следующие их разновидности: экономические, юридические, организационные [2, 5].

На наш взгляд, в современных условиях бурного развития новых информационных технологий необходимо также учитывать и информационные факторы.

Дадим собственную интерпретацию состава названных факторов, не претендуя на полноту:

экономические — отраслевая принадлежность предприятия, его целевая концепция, учетная политика предприятия;

юридические и организационно-правовые — форма собственности, хозяйственно-правовая форма предприятия, наличие нормативных и методических материалов по учету затрат;

организационные — организационная структура предприятия, возможности квалификационной подготовки и переподготовки управленческого персонала;

техничко-технологические — тип производства, осо-

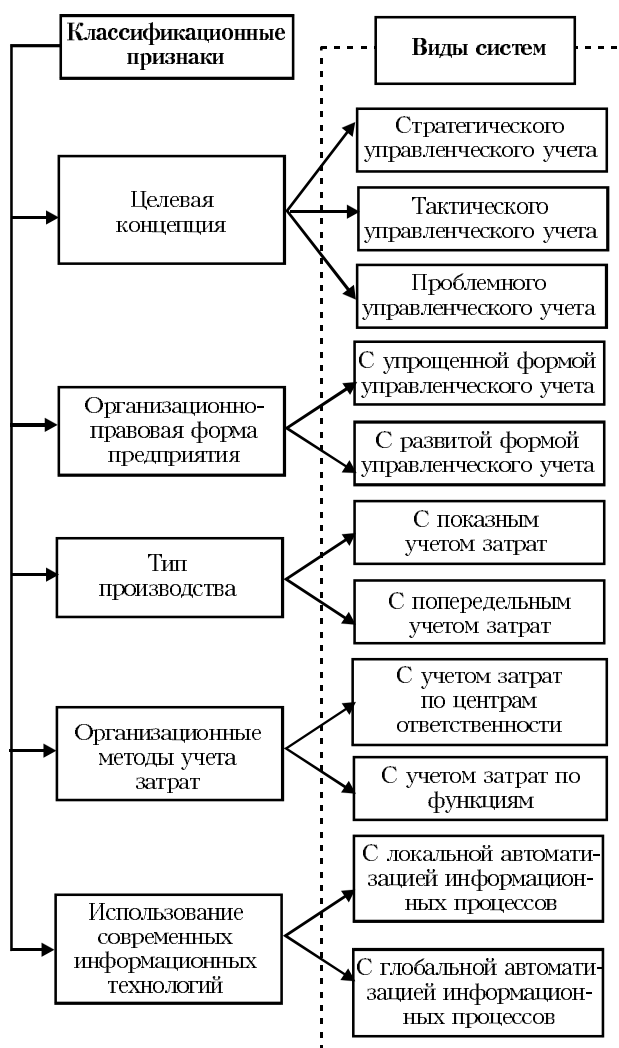


Рис. 2. Многофакторная классификация систем управленческого учета

бенности технологических процессов, уровень автоматизации производственных процессов;

информационные — состояние нормативной базы, технические характеристики носителей входной информации, возможности использования пакетов прикладных программ, использование современных информационных технологий.

Многообразие факторов свидетельствует о многоаспектном выражении управленческого учета. Администрация предприятия самостоятельно может решать, какие факторы наиболее приоритетны на том или ином этапе производственно-хозяйственной деятельности. Выберем, например, в качестве приоритетных следующие факторы: целевая концепция предприятия, его организационно-правовая форма, тип производства, организационная структура предприятия, использование современных информационных технологий. Выделенные факторы могут быть положены в основу классификации систем управленческого учета (рис. 2).

Использование дополнительных классификационных признаков управленческого учета расширяет возможности выбора и дает ориентиры на построение оптимальной модели.

Литература

1. *Палий В.Ф.* Основы калькулирования. М., 1987.
2. *Николаева С.А.* Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М., 1997.
3. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: Учеб. для вузов. М., 1998.
4. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. М., 1999.
5. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. М., 2003.
6. *Касьянова Г.Ю., Колесников С.Н.* Управленческий учет по формуле “три в одном”. М., 1999.