

## ПОНЯТИЕ И МЕСТО БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

*О. В. Головач канд. экон. наук,  
ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «БГЭУ»*

Развитие рыночной экономики в Республике Беларусь, направленность курса страны на интеграцию в мировое экономическое сообщество создали определенные предпосылки для разделения традиционно единой системы бухгалтерского учета на финансовую и управленческую компоненты, то есть для развития и становления бухгалтерского управленческого учета в Республике Беларусь как самостоятельного направления учетной практики.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694 в редакции постановления Совмина от 09.07.2003 г. № 922 была утверждена Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. В связи с этим появилась практическая необходимость внедрения на отечественных предприятиях системы учета и отчетности, основывающейся как на лучших достижениях отечественной учетной школы, так и на достижениях зарубежной практики, которые более ориентированы на рыночные условия хозяйствования. В целях гармонизации отечественной учетной системы с принятой в международной практике были внесены ряд изменений в основные нормативные документы, регламентирующие учет, такие как Закон о бухгалтерском учете и отчетности, Типовой план счетов бухгалтерского учета, Инструкцию по его применению, инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации» и др. Тем не менее, указанными изменениями созданы лишь предпосылки для развития и становления зарубежного бухгалтерского управленческого учета в Республике Беларусь.

В настоящее время учет затрат и калькулирование себестоимости продукции на большинстве промышленных предприятий Республики Беларусь осуществляется в соответствии с отечественными стандартами, сложившимися на основе методологии и методик советской учетной школы. В основном на современном этапе в крупнейших промышленных организациях страны используется метод полного поглощения затрат и, соответственно, метод калькулирования полной себестоимости продукции, работ, услуг.

Тем не менее следует отметить, что многие положения отечественной практики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг тождественны и очень схожи с соответствующими методиками зарубежного управленческого учета. Например, получившие широкое распространение в зарубежных странах:

- метод учета затрат «стандарт-кост» в большинстве положений тождественен отечественному нормативному методу учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- метод учета затрат по продуктам - отечественному позаказному методу учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- метод учета затрат по процессам на основе применения показателя условного выпуска - отечественному попередельному методу учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- система бюджетирования - отечественной практике составления стратегических и тактических планов на будущие отчетные периоды.

В последние годы в отечественную практику учета затрат стали активно внедряться такие разработки зарубежной школы, как метод учета затрат и исчисления себестоимости продукции «директ-кост» (то есть так называемый метод калькулирования усеченной или переменной себестоимости), возможность применения которого закреплена в Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета; методы оценки запасов (ЛИФО, ФИФО и др.); методы начисления амортизации (ряд нелинейных методов) и др., возможность использования которых закреплена в соответствующих нормативных документах.

Таким образом, в настоящее время в Республике Беларусь проводится планомерная работа по сближению отечественных методологии и методик в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с зарубежными методиками бухгалтерского управленческого учета, хотя в этом направлении еще очень много предстоит сделать.

В связи с чем, представляется необходимым четко сформировать основополагающие знания о сущности и основных принципах организации бухгалтерского управленческого учета, его роли и месте в системе управления организацией.

Бухгалтерский управленческий учет входит в общую учетную систему промышленной организации в качестве комплексной компоненты, базирующийся как на информации оперативного, статистического и бухгалтерского учета, так и на других видах информации (планово-нормативной, технической, технологической и др.).

Таким образом бухгалтерский управленческий учет - это часть учетной системы организации, которая в отличие от бухгалтерского учета в его классической интерпретации не ограничивается только учетными процедурами, а включает в себя широкий набор других функций управления (выработка стратегической политики организации, контроль, прогнозирование, анализ, планирование ит. д.).

Становление управленческого учета произошло от производственного учета, и поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах и калькулирование себестоимости продукции, а также множество других аспектов управленческого характера (трансфертное ценообразование, учет прибылей и убытков отдельных структурных подразделений, бюджетирование и др.). Бухгалтерский управленческий учет углубляет и расширяет методы сбора, регистрации, систематизации и обработки информации о затратах, принятые в бухгалтерском учете в его традиционном понимании в отечественной учетной практике.

Отличие бухгалтерского учета и бухгалтерского управленческого учета также четко проявляется в основной их функции. Если основная цель бухгалтерского учета - это обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций организации, составление и предоставление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации и ее доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской информации, как внешним, так и внутренним. Основная функция бухгалтерского управленческого учета - это предоставление необходимой информации в различных разрезах согласно целевой направленности принимаемых управленческих решений.

Учетные процедуры такой составляющей бухгалтерского учета, как бухгалтерский финансовый учет, жестко регламентированы, его информация предназначена как для внутренних и внешних пользователей, не представляя собой коммерческой тайны.

Информация бухгалтерского управленческого учета используется исключительно внутри организации, ее данные содержат коммерческую тайну.

Таким образом, бухгалтерский управленческий учет - это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, переработки и передачи информации, используемой управленческим звеном организации для принятия решений, планирования, контроля и регулирования. Это система, обеспечивающая менеджеров различного уровня организации комплексной информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления. В настоящее время бухгалтерский управленческий учет представляет собой сложную интегрированную систему управления, в которой учет затрат занимает центральное место.

Выделяют различные классификации систем бухгалтерского управленческого учета: интегрированная, автономная, система учета реальных затрат, система учета на основе средних затрат, система полного включения затрат в себестоимость продукции, система неполного включения затрат в себестоимость и др. Однако, наибольшее значение с точки зрения взаимосвязи с организационной структурой предприятия имеет классификация систем бухгалтерского управленческого учета на интегрированную и автономную,

Интегрированная, или монистическая, система объединяет финансовый и управленческий учет на единой системе счетов бухгалтерского учета, соответственно используется единый план счетов. При такой системе для ведения управленческого учета могут открываться дополнительные счета для учета затрат по элементам, на традиционных счетах группы учета затрат на производство (20, 21, 23, 25, 26, 28 и др.) могут выделяться дополнительные позиции аналитического учета для разграничения затрат в разрезе необходимых признаков для различных целей управления. Преимуществом данной системы является минимизация затрат на внедрение, недостатком - недостаточная информативность для целей управления. Интегрированную систему целесообразно использовать на небольших субъектах хозяйствования, занимающихся ограниченным количеством видов деятельности.

Автономная система представляет собой обособленное создание финансового и управленческого учета. Связь между двумя видами учета осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования (счетов-экранов). Преимуществом данной системы является максимальная информативность в оценке производственной и непроизводственной деятельности организации, недостатком - дублирование учетных процедур, необходимость в специальном обучении персонала. Интегрированную систему целесообразно использовать на средних и крупных субъектах хозяйствования, в объединениях.

Между производственным и финансовым учетом существует определенная взаимосвязь и взаимообусловленность, так как оба они используют информацию учетной системы предприятия. Одним из разделов этой системы является учет затрат и доходов, необходимый как в финансовом, так и в управленческом учете. Общепринятые регламентированные, как правило, законодательно, принципы финансового учета могут действовать также и в управленческом учете, так как менеджеры в своей деятельности не могут руководствоваться исключительно непроверяемыми, субъективными оценками и мнениями. В управленческом учете наряду со специфическими, присущими только данному виду учета приемами, используются также методы и организационные приемы сбора, регистрации, систематизации и накопления информации о затратах, применяемые в финансовом учете.

Кроме того, информация обеих подсистем используется для принятия необходимых управленческих решений.

Независимо от выбранной системы бухгалтерского управленческого учета, он должен обеспечить учет затрат и результатов по центрам ответственности. Выделение центров ответственности базируется на организационной структуре предприятия.

Каждая промышленная организация характеризуется своей организационной структурой. В организацион-

ной структуре выделяются следующие элементы: звенья (подразделения, отделы, бюро и т. п.); уровни (ступени управления); связи (горизонтальные и вертикальные, линейные и функциональные).

На основе линейных и функциональных связей выделяют следующие основные организационные структуры предприятия: линейные; функциональные; линейно-функциональные.

При постановке бухгалтерского управленческого учета важная роль принадлежит качественному и обоснованному выбору организационной структуры. При этом в качестве основных признаков неэффективной организационной структуры предприятия в экономической литературе выделяют следующие;

- ее громоздкость и несистематизированность;
- чрезмерная замкнутость на первых руководителях подразделений, большое количество заместителей руководителей, недостаточное делегирование полномочий;
- размытость ответственности за решения, частичное дублирование функций, отсутствие ответственных за выполнение некоторых функций;
- длительная процедура принятия решений;
- неэффективность, избыточность документооборота;
- снижение инновационного потенциала, падение мотивации сотрудников;
- высокий уровень конфликтности организации;
- частота авральных ситуаций и др.

Анализ литературы по бухгалтерскому управленческому учету позволил систематизировать наиболее часто выделяемые исследователями объекты бухгалтерского управленческого учета:

- затраты и результаты хозяйственной деятельности организации в целом и ее отдельных структурных подразделений;
- себестоимость отдельных видов продукции, процессов и т. д.;
- хозяйственные процессы и результаты отдельных видов деятельности - снабженческо-заготовительной, производственной, финансово-сбытовой;
- внутреннее ценообразование;
- бюджетирование и внутренняя отчетность.

Для эффективного внедрения бухгалтерского управленческого учета необходимо выполнение в организации ряда основных условий:

- разработка индивидуальной для каждой организации методики его постановки, которая должна включать такие параметры, как учетную политику, формы первичных документов, регистров и внутренней отчетности, процедуры получения и передачи информации, структуру документооборота и т. д.;
- привлечение высококвалифицированных специалистов;
- глубокое вовлечение руководящего звена организации в процесс постановки и ведения учета;
- обеспечение руководством взаимодействия различных служб и обеспечение специалистов всей необходимой информацией, в том числе носящей конфиденциальный характер;
- наличие специальных компьютерных информационных систем.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. / М.А. Бахрушина. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Омега-Л, 2005. - 576 с.
2. Ивашкевич, Б.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. / В.Б. Ивашкевич. - М.: Юристъ, 2003. - 618 с.
3. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. / В.Э. Керимов. - 6-е изд., изм. и доп. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2008. - 480 с.
4. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учеб. / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2005. - 484 с.
5. Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. / Д.В. Лысенко. - М.: ИНФРА-М, 2009. - 478 с.
6. Управленческий учет: учеб. / А.Д. Шеремет [и др.]; под ред. А.Д. Шеремета. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2009. - 429 с.
7. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер. сангл. - 10-е изд. - СПб.: Питер, 2005. - 1008 с.

## СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ДОХОДНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ТОРГОВЛИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

*А. З. Коробкин, канд. экон. наук, доцент, завкафедрой  
экономических дисциплин БТЭУПК, г. Гомель*

В условиях конкуренции анализу валовых доходов торговой организации придается особое значение, так как повышается роль этого показателя в более эффективном и конкурентоспособном развитии организации.

Основной целью анализа доходов в организациях торговли является оценка состояния доходности органи-