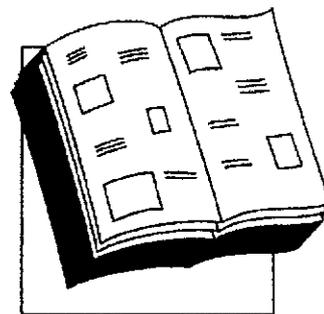


ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



А. П. МИХАЛКЕВИЧ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: ПРЕДМЕТ, МЕТОД И ОБЪЕКТЫ

Дальнейшее развитие рыночных экономических отношений требует существенной реорганизации всей системы учетно-аналитической работы в организации. Основные изменения происходят в методологии планирования, учета и контроля за использованием производственных ресурсов, в системе формирования информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Бухгалтерский учет развивается в соответствии с изменениями, происходящими в экономике страны. Уровень развития бухгалтерского учета и отчетности определяется тем, насколько они адекватны развитию экономики и отвечают требованиям управления деятельностью субъектов хозяйствования.

Все основные производственные процессы организации осуществляются под руководством специалистов, которые принимают управленческие решения на основании информации, формирующейся в системе управленческого учета. На основании этого управление производственным процессом — это подбор наилучших вариантов использования производственных и непроизводственных факторов, целью которых является получение прибыли.

Роль бухгалтерского учета в системе управления заключается не только в обеспечении руководителей и менеджеров информацией, необходимой для принятия управленческих решений, но и для осуществления контроля за эффективным использованием производственного потенциала и финансовых ресурсов. На основании данных управленческого учета осуществляются планирование, прогнозирование, контроль и анализ, а также определяются результаты деятельности организации в целом и ее структурных подразделений. Управленческий учет был выделен из системы бухгалтерского учета в зарубежных странах в середине XX в. Это связано главным образом с развитием техники и новых технологий производства, науки и практики менеджмента, усилением конкуренции между товаропроизводителями, усложнением и увеличением расходов на управление, а также с появлением кризисных ситуаций в экономике зарубежных стран. Кроме того, одной из причин выделения управленческого учета из системы бухгалтерского учета в послевоенный период в странах с развитой рыночной экономикой была необходимость сохранения коммерческой тайны каждой компании в условиях жесткой конкуренции.

Александр Павлович МИХАЛКЕВИЧ, кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте Белорусского государственного экономического университета.

В результате действия различных причин из бухгалтерского учета в зарубежных странах выделен управленческий учет, который превратился в самостоятельную учетную систему, развивающуюся и совершенствующуюся в соответствии с требованиями управления.

Изучение опыта и практики организации бухгалтерского учета в зарубежных странах, необходимость совершенствования учета и отчетности в нашей стране с учетом происходящих изменений в экономике и ее национальных особенностей позволяют нам сделать вывод, что внедрение в практику белорусских организаций принципов и основных положений управленческого учета значительно повысит уровень экономической работы, в том числе роль и значение бухгалтерского учета в управлении, тем самым приблизит специалистов по бухгалтерскому учету и анализу к управленческой деятельности.

Управленческий учет охватывает все виды информации, необходимой для управления организацией. Он связывает процесс управления с учетно-аналитическим процессом. Итак, *управленческий учет* представляет собой совокупность способов и приемов, с помощью которых обобщается производственная деятельность, решаются определенные цели и обеспечивается управление организацией.

Учетная информация формируется в системе управленческого учета с использованием различных методов и приемов:

- деление затрат при планировании и в учете по центрам ответственности, что позволяет организовать контроль за расходами на производство и реализацию продукции, работ, услуг;

- составление смет (стандартов) затрат на производство по центрам ответственности с включением в них только тех затрат, которые зависят от деятельности центров ответственности;

- деление затрат по отношению их к изменениям объема производства на переменные и постоянные;

- применение различных видов себестоимости продукции, работ, услуг для разных потребителей информации;

- использование метода «стандарт-кост» при учете производственных затрат;

- использование различных методов распределения затрат между видами производимой продукции, оказываемых услуг;

- использование системы внутреннего контроля за деятельностью структурных подразделений организации.

Предметом бухгалтерского управленческого учета является система учета и отчетности по отражению результатов производственной и финансовой деятельности организации в целом и ее структурных подразделений. Главными составляющими предмета управленческого учета являются планирование и прогнозирование, учет, анализ и контроль за работой центров ответственности с целью повышения эффективности деятельности организации.

Содержание предмета бухгалтерского управленческого учета раскрывается в его объектах, которыми являются доходы и расходы, а также результаты деятельности центров ответственности. Объекты управленческого учета делят на две группы:

- 1) производственные ресурсы и их использование в процессе хозяйственной деятельности организации;

- 2) хозяйственные операции (процессы) и их результаты.

К первой группе объектов управленческого учета относят долгосрочные и текущие активы, а также трудовые ресурсы.

Ко второй группе относят виды деятельности организации: снабженческую, производственную, торговую и управленческую.

Следовательно, объектами управленческого учета являются затраты на производство продукции, оказание услуг в разрезе центров ответственности и по организации в целом, а также результаты деятельности структурных подразделений, ценообразование, внутренняя отчетность подразделений и др.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг — один из важнейших разделов управленческого учета. Себестоимость единицы продукции, выполненных работ, оказанных услуг являются основой для принятия следующих управленческих решений:

- продолжать или прекратить выпуск продукции, оказывать услуги;
- какую цену установить на продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- изменить или оставить прежней технологию и организацию производства;
- заменить или не заменить оборудование, участвующее в производстве продукции, оказании услуг, новым.

Совокупность различных способов и приемов, с помощью которых отражаются объекты управленческого учета в учетной системе, называют методом управленческого учета. Так как управленческий учет является частью общего бухгалтерского учета, то при его организации используются элементы метода бухгалтерского учета: документация, оценка, счета, двойная запись, калькуляция, балансовое обобщение и отчетность.

Применяемые элементы метода управленческого учета в совокупности позволяют управленческому учету решать стоящие перед ним задачи, среди которых можно выделить:

- учет затрат по местам их возникновения и центрам ответственности;
- выявление отклонений фактических затрат от стандартных (сметных);
- оценка остатков незавершенного производства;
- распределение затрат между видами производимой продукции, выполняемыми работами, оказываемыми услугами;
- определение себестоимости продукции, работ, услуг;
- определение результатов по видам деятельности, центрам ответственности;
- обобщение и интерпретация данных о затратах и себестоимости продукции (работ, услуг) и представление их потребителям информации в виде, пригодном для принятия управленческих решений;
- анализ эффективности использования производственных ресурсов, израсходованных на изготовление продукции, оказание услуг;
- обоснование и разработка трансфертных цен, которые позволяли бы организации успешно работать на внешних и внутренних рынках;
- проектирование, нормирование и планирование затрат на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- контроль за рациональным использованием производственных ресурсов, недопущением переплат и удорожаний при формировании затрат на производство продукции, работ, услуг;
- изыскание внутрифирменных резервов снижения себестоимости продукции, работ, услуг, повышения прибыли, укрепления финансового состояния организации;

предоставление достоверной, своевременной и полной информации, необходимой для управления и организации производственного процесса.

Выполнение перечисленных задач возможно только при правильной организации бухгалтерского управленческого учета деятельности организации, ее структурных подразделений, а также по видам производственной деятельности, изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Отрасли экономики различаются организацией производственного процесса, структурой управления, что оказывает влияние на постановку и ведение бухгалтерского управленческого учета.

Рассмотрим особенности организации управленческого учета в отдельных отраслях экономики, учитывая их технологические и управленческие различия.

Вначале изложим особенности внедрения управленческого учета в сельском хозяйстве, производственный процесс которого имеет значительные особенности и различия по сравнению с другими отраслями:

- сезонный характер сельскохозяйственного производства оказывает значительное влияние на формирование и учет затрат и определение финансового результата;

- длительность сельскохозяйственного процесса приводит к учету затрат под урожаем отчетного года и урожаем будущих лет;

- от одного вида растений и животных одновременно получают основную (сопряженную) и побочную продукцию, что вынуждает бухгалтеров применять различные методы распределения затрат между видами основной (сопряженной) и побочной продукции;

- сельское хозяйство состоит из многих отраслей и подотраслей, включающих различные виды и группы выращиваемых растений и животных, в разрезе которых необходимо вести учет затрат и осуществлять калькулирование получаемой продукции. Следовательно, управленческий учет в сельском хозяйстве характеризуется и отличается от других отраслей перечнем объектов учета затрат и объектов калькуляции себестоимости продукции; методами учета затрат и их распределения между видами продукции; перечнем, формами и содержанием первичных документов, а также регистрами учета затрат; методами и регистрами учета реализации продукции, определения и учета финансовых результатов и т. д.

Строительное производство имеет следующие основные отличия в производственном процессе, которые оказывают влияние на внедрение управленческого учета:

- долгосрочный характер осуществления строительных работ, что приводит к большим остаткам незавершенного производства;

- высокая материалоемкость строительного производства, что отражается в системе учета затрат и их структуре;

- наличие разнообразных строительных материалов открытого и закрытого хранения, не подлежащих хранению, а также мест их хранения, для учета которых необходимо открывать соответствующие аналитические счета;

- использование в процессе строительства значительных объемов оборудования, требующего и не требующего монтажа, специальной одежды и специальных приспособлений, ограждений и т. д., для учета которых затрачивается много времени работниками бухгалтерии;

- рассредоточенность объектов строительства по различным местам (районам, регионам), для учета затрат на возведение этих объектов требуется открывать большое количество аналитических счетов и др.

Отраслевая специфика строительного производства отражается в ведении аналитических счетов по учету затрат и калькулированию себестоимости объектов строительства.

Все перечисленные отраслевые особенности существенно повышают трудоемкость разработки положений по организации управленческого учета в строительной отрасли.

Отраслевые особенности производственного процесса в *организациях транспорта* также оказывают существенное влияние на организацию бухгалтерского управленческого учета. Рассмотрим основные из них:

- продукция транспорта не имеет материально-вещественной формы, так как она представляет собой услугу по перевозке грузов и пассажиров;

- процессы производства и потребления на транспорте совпадают, следовательно, потребление осуществляется в процессе производства;

- во всех подотраслях транспорта высокий удельный вес занимают сопутствующие затраты, что оказывает существенное влияние на себестоимость перевозок;

- на транспорте имеет место централизация функций управления, что приводит к увеличению внутриотраслевых и внутриведомственных расчетов;

- транспортные организации имеют разные виды деятельности, что вынуждает вести учет затрат по многочисленным объектам и осуществлять калькулирование себестоимости различных услуг.

Все эти особенности отрасли необходимо учитывать при организации управленческого учета в транспортных организациях.

Особенности различных отраслей экономики существенно влияют на состав и структуру затрат, порядок формирования центров ответственности, методику калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг, что необходимо учитывать при разработке системы управленческого учета.

Информация бухгалтерского управленческого учета должна отвечать следующим требованиям: адресность, оперативность, аналитичность, достоверность, полезность, гибкость и инициативность, экономичность, что позволяет ей быть полезной для управления.

Система построения управленческого учета строится по-разному: без специального отражения операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета; с отдельным отражением операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета; с применением различных вариантов корреспонденции счетов.

Первый вариант предусматривает использование для учета и группировки затрат по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления фактической себестоимости продукции (работ, услуг) счетов по учету затрат 20—29. В этом случае операции управленческого учета не получают отдельного отражения на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи, и система построения управленческого учета входит в общую систему бухгалтерского учета. Данный вариант применяется практически всеми организациями Республики Беларусь.

Второй вариант предусматривает отдельное отражение операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета. В этом случае для управленческого и финансового учета указываются отдельные корреспондирующие счета. Записи на счетах как управленческого, так и финансового учета производятся автономно, т. е. обеспечивается самостоятельность этих подсистем учета.

Организации самостоятельно выбирают вариант применения управленческого учета с учетом конкретных производственных условий, целей и задач, поставленных перед учетом по представлению необходимой информации для управления.

Успех внедрения управленческого учета в практику белорусских организаций во многом зависит от научного обоснования его сущности, предмета, метода и объектов, от развития методик организации бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг, использование которых будет способствовать повышению качества принимаемых управленческих решений и улучшению результатов деятельности субъектов хозяйствования.

Литература

Бухгалтерский управленческий учет в АПК / А.П. Михалкевич [и др]; под общ. ред. А.П. Михалкевича.— Минск: БГЭУ, 2012.

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. / А.П. Михалкевич [и др]; под общ. ред. А.П. Михалкевича. — 4-е изд. перераб. и доп.— Минск: БГЭУ, 2006.

Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В.В. Ивашкевич. — М.: Юристъ, 2003.

Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.06. 2011 г. № 50: ред. от 08.02. 2013 г. № 11 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2011. — № 8/24548.

Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.09. 2011 г. № 102: ред. от 08.02. 2013 г. № 11 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2012. — № 8/24697.

*Статья поступила
в редакцию 05.11. 2012 г.*

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.
□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.