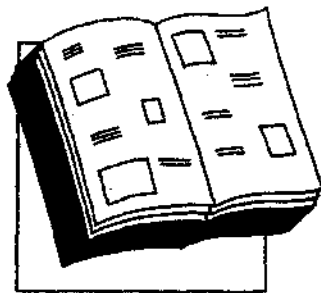


ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



О.П. МОИСЕЕВА

НОВОЕ НАПРАВЛЕНИЕ РАЗВИТИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

Управленческий учет — постоянно развивающаяся система учета. Однако в Республике Беларусь он находится на начальном этапе развития; не определены его сущность и понятия в директивных и нормативных документах.

В литературных источниках и научных трудах нашло отражение историческое развитие управленческого учета, начиная от концепции производственного учета до сложной интегрированной системы управления, в которой учет затрат занимает центральное место. Но "управленческий учет затрат" как экономическая категория авторами не рассматривается.

В связи с этим требуют дальнейшей разработки теоретические вопросы, из которых принципиально важными являются: определение сущности и функций управленческого учета затрат, направления его развития.

С нашей точки зрения, управленческий учет затрат — новое направление в развитии бухгалтерского учета. Его содержательной основой является производственный учет, который с развитием методики учета затрат решает более сложные задачи, чем будучи в рамках традиционного бухгалтерского учета. Управленческий учет затрат не исключает, а развивает методы и организационные приемы сбора, регистрации, систематизации и накопления информации о затратах, принятые в бухгалтерском учете. Он, как и бухгалтерский учет в целом, осуществляет непрерывное и сплошное документальное отражение информации о затратах.

Управленческий учет затрат предполагает совершенствование методики учета затрат с целью формирования информации, необходимой для оперативного и стратегического управления себестоимостью. В подтверждение сказанному приведем слова К. Друри: «Следует понимать различие между производственным и управленческим учетом... Под производственным учетом понимается сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов продукции... Термин "управленческий учет" означает подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой как принятие решений, планирование, контроль и регулирование» [1, 25]. Подготовка информации, необходимой для внутрипроизводственной управленческой деятельности, является основной отличительной особенностью управленческого учета.

Управленческий учет затрат формируется в соответствии с такими методологическими принципами, как системный подход и непрерывность развития.

Оксана Петровна МОИСЕЕВА, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.

При системном подходе учет затрат рассматривается как одна из подсистем бухгалтерского учета и одновременно как подсистема управления себестоимостью продукции. В результате образуется качественно новая система — "управленческий учет затрат". В новой системе учет, анализ, нормирование и прогнозирование затрат представляет собой взаимосвязанный функциональный дамплекс.

Второй принцип — непрерывность развития — предполагает совершенствование существующих и изыскание новых методов в организации учета производственных затрат.

Как показал анализ, используемые в настоящее время на машиностроительных предприятиях традиционные методы учета затрат по статьям и экономическим элементам имеют ряд недостатков, которые создают препятствия к осуществлению эффективного внутрипроизводственного управления ресурсами.

Так, при учете затрат формируются сотни экономических показателей, но не все они в равной степени используются в процессе управления. Возникает задача отбора нужной информации для целей эффективного управления производственными ресурсами на предприятии. Процесс отбора нужной для принятия управленческих решений информации осуществляется в подавляющем большинстве нерегламентированными способами. При этом наблюдается бессистемность, потери рабочего времени в сфере управления, нерациональный документооборот, отсутствие нужной информации, неоперативность.

Система документации характеризуется дублированием показателей и их избыточностью. Не всегда есть возможность вовремя и оперативно внести изменения в первичные документы и бухгалтерскую отчетность.

В рамках бухгалтерского учета формируются не все показатели, используемые в процессе управления. К ним относятся учетные данные, применяемые в экономико-математических моделях планирования и прогнозирования затрат и в вероятностных моделях управления ресурсами. В бухгалтерской отчетности не отражаются затраты по направлениям, например, на охрану труда и экологические цели, необходимые для выработки управляющих воздействий. Бухгалтерский учет только частично обеспечивает информацией задачи по управлению качеством продукции. В то же время бухгалтерский учет подготавливает множество регламентированных показателей, предназначенных для внешних пользователей, т.е. показателей, не влияющих на процесс управления предприятием.

Новые методы учета затрат должны обеспечить многоаспектное отражение производственных затрат. Именно об этих возможностях управленческого учета затрат говорит К. Друри: "...затраты могут агрегироваться различными способами в зависимости от решаемых задач". И далее — "...информация о значимых издержках для той или иной задачи может быть извлечена с учетом всех предъявляемых к ним требований" [2, 40]. Новые методы учета затрат должны также создать условия для усиления ответственности персонала предприятий за неэффективное расходование ресурсов и повысить оперативность учета. На современном этапе новыми направлениями в развитии методики учета затрат являются учет затрат по центрам ответственности и функциям производственно-хозяйственной деятельности.

Таким образом, под управленческим учетом затрат будем понимать процесс непрерывного и сплошного документального отражения и интерпретации информации о затратах по статьям и экономическим элементам, местам возникновения и центрам ответственности, функциям производственно-хозяйственной деятельности и видам продукции с целью формирования информационной базы, необходимой для оперативных и стратегических управленческих решений.

Место управленческого учета затрат в системе управления предприятием определяется его целевым назначением и взаимосвязью с другими управленческими функциями. Он является частью системы учета на предприятии. Наряду с системами планирования, маркетинга, анализа и принятия решений (регулирования) система учета составляет основу управляющей части системы управления (рис. 1).

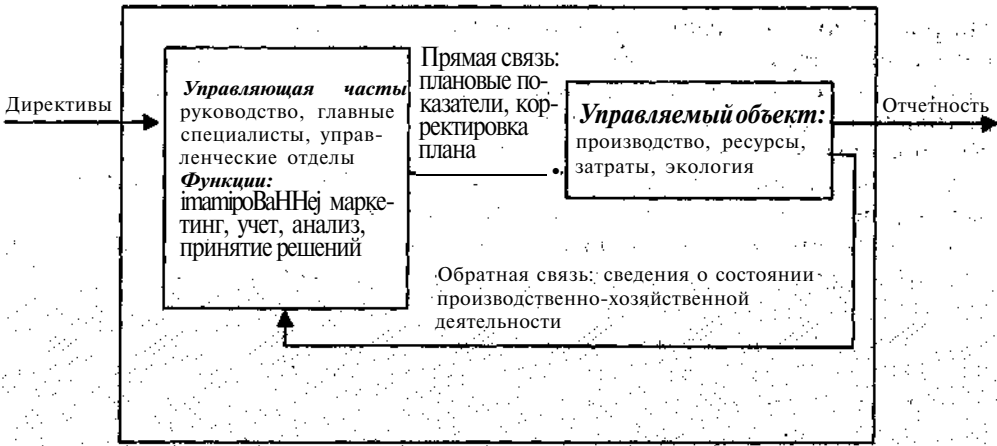


Рис. 1. Функциональная модель системы управления предприятием.

На рис. 2 показано место и функциональное назначение управленческого учета затрат в системе учета предприятия. Стрелки показывают направление движения информации. Как видно, в систему учета поступает информация о текущем состоянии производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Она обрабатывается в рамках бухгалтерского, управленческого и налогового учета. Бухгалтерский учет и налоговый учет формируют отчетность для внешних пользователей. Управленческий учет формирует информацию для внутренних пользователей.

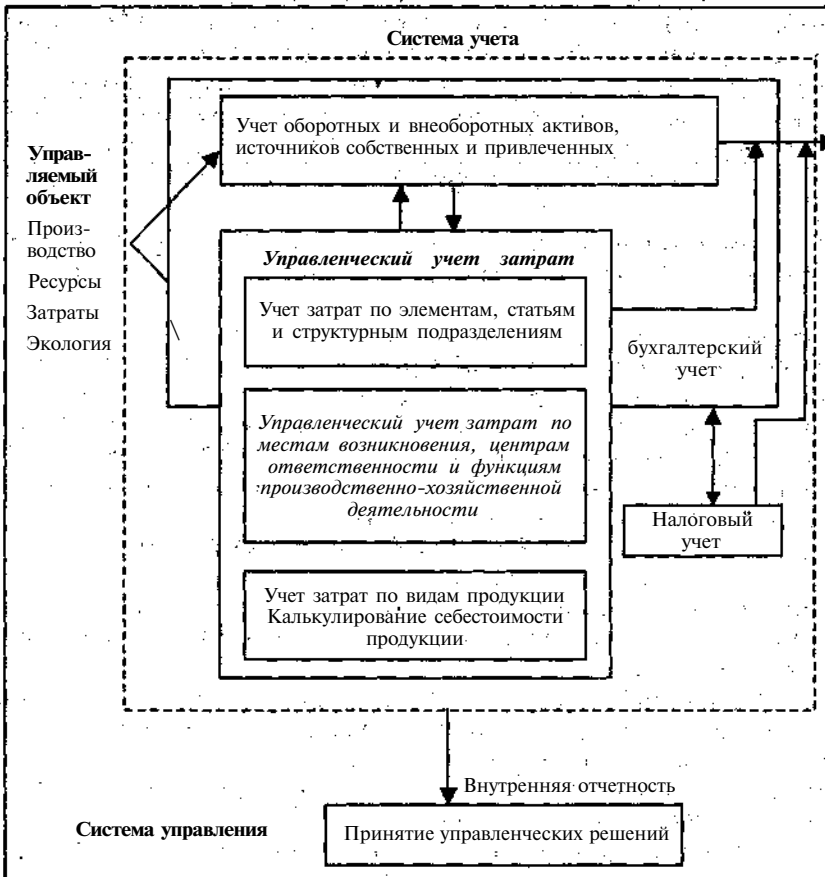


Рис. 2. Место управленческого учета затрат в системе учета и системе управления предприятием

На рис. 2 подчеркивается органическая связь бухгалтерского и управленческого учета затрат. Управленческий учет затрат можно рассматривать как часть бухгалтерского учета. Курсивом выделены новые задачи, которые приписаны только управленческому учету.

Управленческий учет затрат является дальнейшим развитием бухгалтерского учета по расширению информационной базы управления ресурсами, затратами и финансовыми результатами. Он призван обеспечить управленческий персонал информацией, позволяющей обосновать решения по повышению эффективности производства за счет лучшего использования производственных ресурсов.

Отличительная особенность управленческого учета затрат заключается в подготовке информации, необходимой для оперативного регулирования производственно-хозяйственных процессов на предприятии. Регулирование, т. е. внесение каких-то корректирующих действий, возможно, если известны понесенные расходы и их отклонения от запланированных или нормативных величин. Кроме того, для принятия правильных решений руководство должно контролировать финансовые результаты основной деятельности предприятия. Отсюда управленческий учет затрат должен формировать информацию о текущем состоянии (включая отклонения от плановых и нормативных показателей) ресурсов для любых руководящих звеньев в виде, определенном управленческой политикой предприятия.

Управленческий учет затрат играет важную роль в управлении предприятием. Он тесно взаимодействует с нормированием, анализом и прогнозированием затрат на производство, образуя систему управления себестоимостью. В то же время управленческий учет затрат занимает центральное место в системе управленческого учета, которая, по нашему мнению, включает также управленческий учет заготовления и приобретения материальных ресурсов, управленческий учет выпуска продукции, управленческий учет реализации продукции, управленческий учет финансовых результатов от реализации продукции.

На рис. 3 представлена предлагаемая структура управленческого учета затрат и схема его функционирования в системе управления предприятием.

Роль управленческого учета затрат в управлении предприятием проявляется через его функции. Аналитический обзор существующих мнений по проблемам управленческого учета показывает, что доминирующим направлением является определение функций управленческого учета как функций управления — планирование, организация, мотивация и контроль. Характерно то, что кроме перечисленных функций называются и другие, которые у разных авторов отличаются и составом, и содержанием [3 — 5].

Вызывает интерес позиция Т.П. Карповой, которая формулирует следующие функции управленческого учета:

- "обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;
- формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;
- оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;
- перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности" [6, 42].

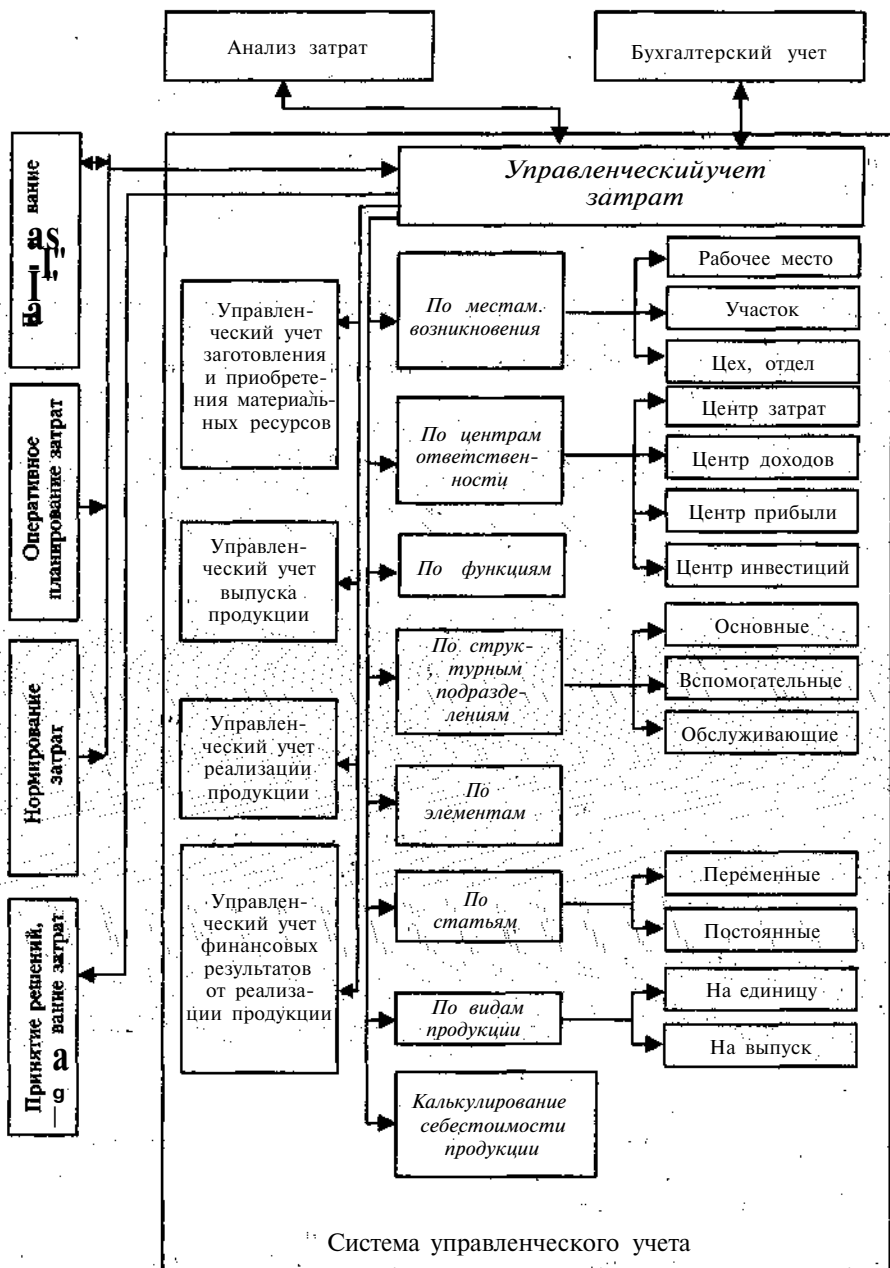


Рис. 3- Структура управленческого учета затрат и его функционирование в системе управления предприятием

Мы присоединяемся к мнению Т.П. Карповой в отношении первых трех функций. Однако предлагаем перспективное планирование и координацию развития предприятия в будущем оставить прерогативой плановых и маркетинговых служб предприятия.

В отличие от существующих подходов к составу функций управленческого учета, исходя из предлагаемого определения экономической сущности управленческого учета затрат выделим следующие его функции: учетная, контрольно-аналитическая, диагностическая и информационно обеспечивающая.

Первая функция управленческого учета — это прежде всего интеграция учетных данных в единой информационной базе. Она не приводит к упразднению известных видов учета, поскольку каждый из них имеет свои цели, пред-

мет, метод, задачи. Процесс интеграции предполагает не просто аккумуляцию учетных данных, но и перенесение из бухгалтерского в управленческий учет тех функциональных задач, результаты которых играют определяющую роль в принятии управленческих решений.

Аккумулируя показатели всех видов учета, управленческий учет заимствует их приемы и методы обработки. Как и другим видам учета, ему присущи систематизация и обобщение данных, накопление информации о состоянии производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

В связи с развитием рыночной экономики управленческий учет затрат должен быстро реагировать на изменения факторов производства, снабжения и сбыта. Учет как процесс отражает состояние объектов учета на определенный момент. Учетные данные потенциально содержат информацию к действию, и только при сравнении с плановыми или ожидаемыми показателями они играют решающую роль в управлении. Отсюда можно сделать два вывода. Во-первых, в информационную базу управленческого учета должна включаться любая информация, независимо от того, является она объектом учета или нет, в частности, запланированные показатели, нормы, параметры спроса, конъюнктурные данные. Главным критерием здесь выступает необходимость этой информации для выработки своевременных и грамотных управленческих решений. Во-вторых, управленческому учету затрат должна быть присуща контрольно-аналитическая функция, заключающаяся в оперативном контроле и анализе.

Сущность контрольных функций в управленческом и бухгалтерском учете различна. В бухгалтерском учете контроль: во-первых, выявляет нарушения действующих законов, нормативных актов и инструктивных материалов; во-вторых, обеспечивает соблюдение баланса между хозяйственными средствами предприятия и источниками их образования; в третьих, следит за сохранностью товарно-материальных и денежных средств. В управленческом учете процесс контроля и анализа — это непрерывное сравнение фактических результатов с плановыми показателями, нормами, расчетными критериями, заданными параметрами с целью определения отклонений и их оценки.

Следующая функция управленческого учета — диагностическая. Постоянный и сплошной контроль фактического состояния объектов учета еще не дает повода для анализа причин отклонений и корректирующих действий. Отклонения имеют некоторую критическую точку, при достижении которой система управленческого учета должна сигнализировать о нарушении нормального ритма, в первую очередь производственных процессов. Под критической точкой не следует понимать числовую величину отклонения. Речь идет о наборе условий, при невыполнении которых система диагностирует сбойную ситуацию. Определение критических точек отклонений — важная проблема, решать которую должны совместно специалисты, задающие параметры эффективной деятельности предприятия.

Информационно-обеспечивающая функция управленческого учета состоит в предоставлении информации пользователям. Она имеет ряд особенностей по сравнению с аналогичной функцией бухгалтерского учета. Во-первых, система управленческого учета формирует нерегламентированные выпестоявшими органами формы отчетности и выдает информацию по запросам с учетом поставленных условий. Во-вторых, могут устанавливаться любые сроки выдачи информации. В-третьих, система генерирует новые формы отчетности при производственной необходимости.

Литература

1. Дружи К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. / Пер. с англ.; Под ред. Н.Д. Эриашвили. М., 1998.
2. Дружи К. Управленческий и производственный учет: Учеб. / Пер. с англ. М., 2002.
3. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М., 2003.
4. Самигуллин А.А. Учет и анализ в системе управления предприятием по методу "затраты — результат": Автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Казан, гос. ун-т. Казань, 1996.
5. Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Вандел Вила. М., 1997.
6. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учеб. для вузов. М., 1998.