

Игорь БАЙДАК,
Павел ЦАРЕНКОВ,
аспиранты БГЭУ

Контроллинг просится на волю

Управленческий учет или контроллинг — это информационная система, подразумевающая не только учет, но и обработку учетных данных, т.е. анализ плановых и фактических показателей.

По-нашему мнению, сложно говорить о производственном, управленческом учете или контроллинге безотносительно какой-либо национальной учетной системы, т.к. одним и тем же термином в разных странах могут обозначаться различные явления. Вести практическую дискуссию о немедленной принудительной унификации и ломке сложившейся учетной традиции вряд ли целесообразно. Видимо, следует, сохраняя существенную специфику, дополнять концепцию учета полных затрат учетно-аналитической информацией о суммах покрытия. На практике учет затрат рассматривается, как основная часть управленческого учета. Совершенствование и новый подход к калькуляционному учету ведет к необходимости использования прежде всего нормативного учета, как способа оперативного контроля за соблюдением и изменением установленных норм затрат на производство. Он не отвергает учет затрат на производство в разрезе цехов, переделов, отдельных видов выпускаемой продукции и заказов, а вносит лишь дополнительную их группировку.

Для решения проблем контроллинга необходимо определить, в каком отношении находятся директ-костинг, стандарт-кост и система организации учета по центрам ответственности. Для этого представляется целесообразным использовать опыт по вне-

дрению нормативного учета, накопленный на промышленных предприятиях Центральной Европы. Тенденция склоняется к тому, что в процессе перехода от социалистической модели бухгалтерского учета к континентальной (т.е. жесткая регламентация учета согласно действующему плану счетов и директивной ЕЭС от 25.07.78 г.) базисом в становлении контроллинга на промышленных предприятиях стран с переходной экономикой будет учетная политика, основанная на исчислении переменной себестоимости (т.е. директ-костинг или учет сумм покрытия), а также использование нормативного учета или стандарт-коста.

Отечественная система бухгалтерского учета затрат на производство отвечала требованиям централизованно управляемой экономики. Она обеспечивала получение информации обо всех производственных затратах; калькулирование полной фактической себестоимости, работ или услуг, велась в основном для государственного централизованного ценообразования. Однако большая часть этих сведений оставалась невостребованной, т.к. не было главного стимула для снижения затрат на производство, а значит, и управления процессом формирования себестоимости. В этом одна из причин, что на практике не нашел широкого применения разработанный нормативный метод учета затрат и калькулирования, аналог западной системы «стандарт-кост» (т.е. учетная система, которая выявляет резервы или неиспользованные возможности производства).

Внедрение нормативного учета в практику работы промышленных предприятий Беларуси обусловлено использованием значительного объема учетных и нормативных

данных. Их обработка связана со значительной сложностью и трудоемкостью. Поэтому отечественные предприятия ограничиваются лишь внедрением отдельных элементов нормативного метода. Другими словами, оперативный учет отклонений от норм нельзя провести без современной вычислительной техники. На наш взгляд, для отечественной системы учета адаптирована наиболее универсальная программа «1С:Бухгалтерия». Дальнейшее ее совершенствование связано прежде всего с изменением учетной политики предприятия. Это значит, при исчислении переменной себестоимости, при которой общехозяйственные расходы списываются в дебет счета 46 общей суммой и соответственно в учете результатов в разрезе калькулируемых объектов, выявляется не прибыль, дополненная анализом соотношения плановых показателей с фактическими, как при организации учета полной себестоимости, а сумма покрытия. Поэтому для автоматизации новой учетной политики, основанной на исчислении неполной производственной себестоимости, важно также заложить в базу данных указанной программы синтетический счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Заметим, что указанный счет может применяться при обоих вариантах учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости (т.е. исчисление полной или переменной себестоимости). В текущем учете с кредита счета 37 в дебет счета 40 «Готовая продукция» списывается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции, а в дебет этого счета записывается ее фактическая себестоимость с кредита счета 20 «Основное производство», что находит отражение в журнале-ордере N 10/

1. Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее нормативной себестоимости (в оценке либо по полной, либо по неполной производственной себестоимости в зависимости от выбранного на предприятии варианта учетной политики), выявляемые на счете 37, списываются в дебет счета 46 дополнительной или сторнировочной записью, что находит отражение также в журнале-ордере N 10/1.

Думается, что организация бухгалтерского учета на базе гибких программ-менеджеров в перспективе позволит привести учетную политику в соответствие с международными стандартами. Одновременно необходимо разрабатывать методики анализа фактической и нормативной себестоимости. Согласно статье 3 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 г. «изменение учетной политики оговаривается в пояснительной записке к годовому отчету с указанием возникших вследствие внесения изменения в учетную политику результатов в денежном выражении».

Нормативный учет нужен только в том случае, когда хозяйственный механизм, а не информационная система позволит устранить возникновение отклонений. Если же эту проблему на уровне отдельно взятого предприятия решить нельзя, то стоимость административных расходов по ведению нормативного учета резко возрастает. В действующих нормативно-правовых документах отсутствует понятное для бухгалтеров-практиков экономическое обоснование необходимости использования нормативного учета. Ввиду этого, при разработке ГНК РБ писем и разъяснений о влиянии выявленных на счете 37 отклонений на налогообложение целесообразно руководствоваться логикой конструктивного прагматизма, т.е. зарегистрированный в Минюсте итоговый нормативный

документ должен, на наш взгляд, носить рекомендательный характер для налогоплательщиков. В практике хозяйствования обособленный учет отклонений имеет прямую связь с налогообложением. Поэтому использование элементов нормативного учета может ограничивать фискальные цели бухгалтерского баланса. В этой связи считаем логичным требовать от субъекта хозяйствования расчеты по налогам только после списания в дебет счета 46 дополнительной или сторнировочной записи (в административном порядке).

Согласно отраслевым методическим рекомендациям по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) промышленным предприятиям, думается, необходимо формировать информацию при использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами для контроля за соблюдением законодательства. Ведь решение проблемы практического внедрения нормативного метода учета затрат на производство связано с необходимостью усиления внутрихозяйственного контроля в системе управленческого учета.

Таким образом, возможность использования нормативного учета на предприятиях Беларуси зависит прежде всего от способности адаптироваться к условиям рыночной конкуренции, а не от действующих директивных инструкций. Реальная ситуация такова, что у многих предприятий основным источником накоплений могут выступать только внутренние резервы (для осуществления капитальных вложений), а не заемные средства. В этом случае ведение нормативного учета в значительной мере позволит руководителю контролировать использование накопленных средств.

Концепция контроллинга базируется на

новой системе отчетности и облегчает не только процесс принятия управленческого решения, но и контроль за тем, насколько то или иное решение способствует достижению поставленной цели. Поэтому любой его вариант основывается на планировании (т.е. задании плановых показателей, с которыми сравниваются фактические данные на установленные отчетные периоды). Благодаря такому сопоставлению, новая отчетность второго уровня (которая разрабатывается в управленческой бухгалтерии и может представлять предмет коммерческой тайны, поскольку не регламентируется Гражданским кодексом и налоговым законодательством) становится составной частью системы управления. При этом отклонения, исчисляемые путем сравнения плановых и фактических показателей, являются основой для выявления причин и принятия соответствующих мер. Отклонения от плана являются основными сигналами для принятия необходимых решений. Возможны 3 решения этих отклонений:

- 1) использовать данные для поиска виновных, чтобы показать им их ошибки, при анализе которых они сделают соответствующие выводы;
- 2) прореагировать на эти отклонения по-деловому (нейтрально), т.к. надо действовать и принимать решения, поскольку в экономике предприятия что-то не в порядке;
- 3) анализировать информацию об отклонениях, как вспомогательное средство новой системы учета и отчетности, указывающее на необходимость изменений.

По своей сущности контроллинг интегрирует в себе системы стандарт-кост, директ-костинг, а также организацию учета затрат по центрам ответственности. На наш взгляд, отечественным предприятиям не следует откладывать его внедрение.