

Аннотация

В работе приводятся результаты обобщения зарубежного и отечественного опыта организации двухкруговой системы бухгалтерского управленческого учета. Особое внимание уделено возможностям управленческих подсистем включать в себя элементы других систем учета затрат и калькулирования, создавать комбинированные системы учета затрат.

Организационные аспекты бухгалтерского управленческого учета на современном предприятии

Авторы: Гайфулина Н.П., старший преподаватель кафедры «БУ» ВГУЭС

Кох Л.В., к.э.н. доцент кафедры «ФН» ВГУЭС

Организация управленческого учета – внутреннее дело для каждого предприятия. Многообразие организаций, определяемое формами собственности, экономическими, юридическими, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентность руководителей, их потребность в той или иной управленческой информации обуславливают разнообразие конкретных форм организации управленческого учета. Представим основные факторы, влияющие на выбор подсистемы бухгалтерского управленческого учета и основные признаки классификации этих подсистем.

В практике западного учета применяются два варианта связи между управленческой и финансовой бухгалтерией. Эта связь осуществляется при помощи конкретных счетов (счетов-экранов), какими являются, как правило, счета расходов и доходов.

При однокруговой (интегрированной) системе учета счета – экраны не применяются, и используется единая система учета, имеющая сальдо, относящиеся одновременно и к управленческому и к финансовому учету. Надо отметить, что в отечественном учете традиционно применяется интегрированный учет, который осуществляется в рамках единого счетного плана.

При варианте автономии, каждая из систем учета – финансового и управленческого – является замкнутой. В финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой – по статьям калькуляции. Для учета издержек выбраны свободные коды счетов - 32, 33, 34 и 35. Это счета – экраны. Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме затрат на производство готовой продукции, не учитывая место их возникновения. Так, из системы финансового учета можно почерпнуть лишь сведения о суммарных материальных затратах за период.

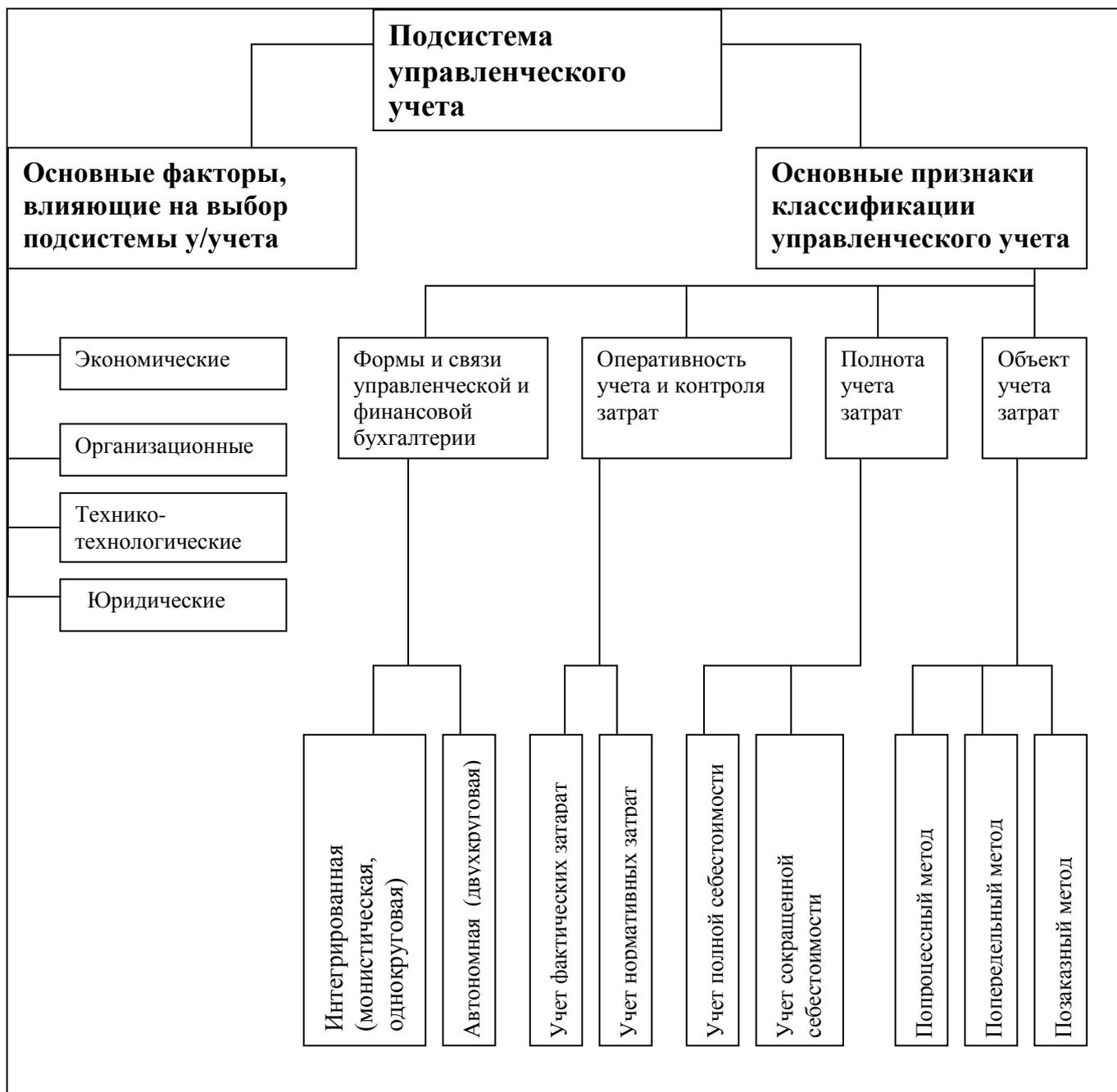


Схема 1. Подсистемы управленческого учета.

Управленческая бухгалтерия детализирует эту информацию по видам продукции и видам затрат. Информация о выручке от реализации продукции присутствует как в финансовой, так и в управленческой бухгалтерии.

Таким образом, финансовая бухгалтерия при варианте автономии содержит информацию, как о доходах, так и об общей сумме расходов. Это позволяет заинтересованным внешним пользователям проверить правильность налоговых расчетов, не углубляясь в тайны калькулирования. Обособление счетов управленческого учета, помимо улучшения информационного обслуживания

различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции.

Представляет интерес порядок расчета прибыли в финансовой бухгалтерии. Запасы товарно-материальных ценностей (ТМЦ) регистрируются в ней всего один раз в конце финансового года после проведения инвентаризации, необходимая информация берется из управленческой бухгалтерии. Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг), рассчитывается как разница между полученной выручкой (без НДС), увеличенной на сумму оприходованных в конце года остатков ТМЦ и общей суммой затрат. Схема учета затрат и расчета финансового результата от продажи продукции в финансовой бухгалтерии при варианте автономии представлена на рисунке 1.

При этом в финансовой бухгалтерии при варианте автономии должны соблюдаться следующие условия допущения:

- все материалы, приобретенные за период учета должны признаваться затратами этого периода, связанными с производством продукции (работ, услуг);
- счета учета, данные которых интересуют внешних потребителей информации этих счетов (налоговых служб, поставщиков при сверках расчетов, проверок пенсионного фонда и т.д.), должны быть на «привычных» для них счетах учета, как правило, это счета расчетов: 60, 62, 70, 69, 68, 76 и др.;
- в финансовой бухгалтерии ведут только синтетический учет затрат в рамках всего предприятия по группам затрат безотносительно мест их возникновения;
- по окончании отчетного периода сальдо материальных затрат восстанавливается на счете №18 «Запасы ТМЦ», так как не все приобретенные материалы могут быть использованы в процессе производства. При этом прибыль от продажи корректируется (уменьшается) на сумму остатков материальных запасов ТМЦ на складах.

Важнейшей характеристикой западных систем управленческого учета является оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразумевается как учет фактических (исторических) затрат и учет затрат по системе «Стандарт-кост».

Систему «Стандарт-кост» наиболее часто применяют в управленческом учете, так как она включает разработку и применение норм стандартов на затраты труда,

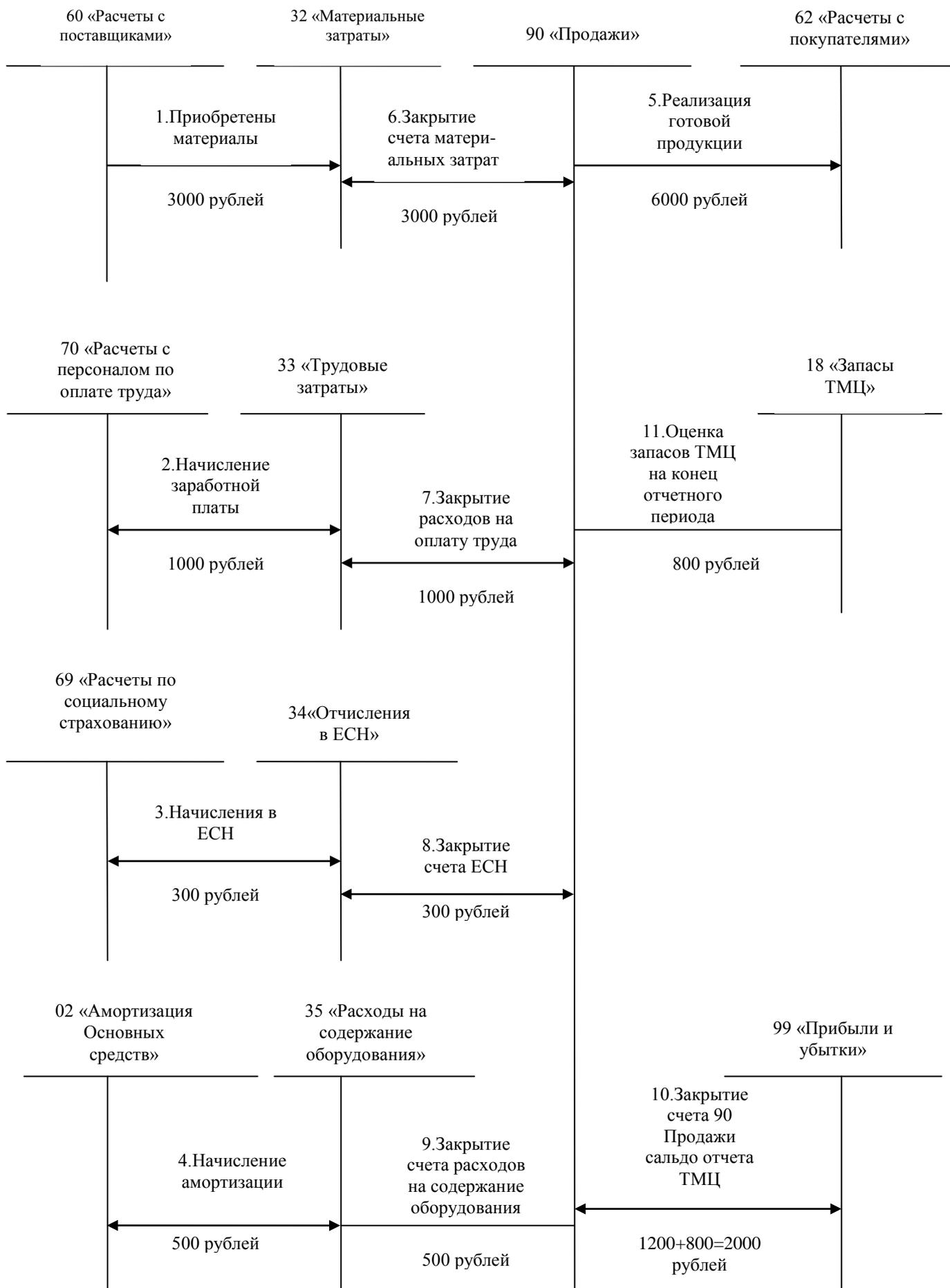


Рисунок 1 Отражение операции продаж и расчета финансового результата в финансовой бухгалтерии

материалов, накладных расходов, составление нормативной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отключений от норм. Система «Стандарт-кост» применяется, как правило, при учете затрат по полной производственной себестоимости.

Другим важным классификационным признаком подсистем управленческого учета является полнота включения затрат в себестоимость производства. Тут можно говорить о двух методах бухгалтерского управленческого учета: по методу полного включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), который до недавнего времени считался традиционным для нашей страны, и методу неполного, сокращенного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например, по признаку зависимости расходов от объема выпускаемой продукции или отношения затрат к производству, управлению и др. Одной из разновидностей систем учета затрат по неполной себестоимости является система «Директ-костинг», которая формирует сокращенную себестоимость по признаку зависимости расходов от объемов производства. Западные системы управленческого учета в силу их многообразия трудно сравнивать с отечественным учетом, однако развивающиеся рыночные отношения вынуждают предприятия применять их либо в неизменном виде, либо адаптируя их к своим условиям деятельности. Отечественные системы учета затрат, ориентированные на неизменные условия деятельности, имеют существенный недостаток – они низкооперативны, то есть медленно реагируют на быстроменяющиеся условия рынка.

По оперативности учета и контроля системы учета затрат и калькулирования они подразделяются на учет фактических (исторических) затрат и учет нормативных затрат. Учет фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости также является традиционным и распространенным на отечественных предприятиях. Он строится на таких принципах, как полное документальное оформление первичных затрат на производство; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств; характеру расхода, местам их возникновения, объекта учета и носителям затрат; отнесение

фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования. Применение этого метода позволяет в сводном отчете определить конечную себестоимость.

Еще в начале XX годов данный метод начал подвергаться критике со стороны ученых – экономистов стран с быстроразвивающимися рыночными отношениями. Так, Г.Эмерсон в своей книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы», Д.И.Гаррисон «Учет себестоимости в помощь производству» обращали внимание производителей, что ошибочность получаемых данных о себестоимости происходит вследствие «смещения производственных затрат с привходящими, то есть случайными, которые не имеют даже самого отдаленного отношения к себестоимости».

Однако основной недостаток этого метода заключается в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать управленческим работникам о непроизводительных потерях труда и материалов, которые легко можно было бы устранить путем принятия экстренных мер. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя некоторое время по окончании периода учета затрат.

Другим немаловажным недостатком метода учета фактических затрат является тот фактор, что данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления факторов, влияющих на повышение себестоимости. К тому же учет «исторической» себестоимости трудоемких изделий, учет по регистрации хозяйственных операций занимает много времени, требует большого штата учетных работников, а потому является более дорогостоящим. Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, что особенно важно в условиях рыночных отношений и конкуренции.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости характеризуется тем, что предприятию по каждому виду продукции работ, услуг составляется предварительная нормативная калькуляция. Учет затрат организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (или вычитается из нее)

отклонений от норм по каждой статье. По оперативности реагирования на возникновение отклонений от плана нормативный метод предпочтительнее метода учета фактических затрат. Системное документирование отклонений позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции фактической себестоимости. Система «Директ-кост» так же часто организована как учет фактических затрат, и предполагает калькулирование фактической сокращенной себестоимости, а значит по оперативности она ниже чем нормативный метод учета затрат.

Система «Стандарт-кост» для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение также связано с началом XX века. Впервые ее описали Г.Эмерсон и Д.И.Гаррисон. Советские экономисты ознакомились с идеями американских ученых в 1933 году, когда в СССР был опубликован перевод книги Ч.Д.Гаррисона «Стандарт-кост»: система нормативного учета себестоимости». Годом позже вышла книга другого американского экономиста Т.Дауни «Стандарт-кост в системном учете», где предлагалась бухгалтерская система учета производственных издержек, использующая принцип отклонений и поправочных коэффициентов, но лишь в итоговых данных. В 1931 году институт техники управления разработал варианты практического применения этой системы в СССР. Большой вклад в решение этого вопроса в те годы внес ученый М.Х.Жебрак, который представил систему «Стандарт-кост» в виде нормативного метода учета затрат. В последующие годы она лишь совершенствовалась и адаптировалась под плановую экономику.

Основная задача, которую ставит перед собой нормативная отечественная система, - учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, и всех других расходов, связанных с изготовлением продукции (работ, услуг). Но традиционная отечественная нормативная система в условиях существования плановой социалистической системы утратила свои оперативные качества и в

учетных записях не просматривается связь с системой «Стандарт-кост», хотя она и явилась прообразом отечественной системы нормативного учета.

Наиболее существенные различия между традиционным для отечественного учета нормативным методом и системой «Стандарт-кост» представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Основные различия между традиционным нормативным методом учета затрат и системой «Стандарт-кост».

Область сравнения	“Стандарт-кост”	Нормативный метод
Задачи учетной Системы	Планирование и анализ различных вариантов затрат, в том числе из-за разной загрузки производственных мощностей	Измеряет фактическую величину затрат при фактической мощности
Учет изменений Норм	Текущий учет изменений норм не ведется	Ведется в разрезе причин и инициаторов
Учет отклонений от норм	Отклонения не документируются, они видны на специальных счетах отклонений в управленческой бухгалтерии	Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты
Калькулирование с/с ед. продукции	Не калькулирует фактическую с/с единицы продукции, а лишь нормативную	Нормативный метод учета затрат для этих целей не применяется
Оценка запасов Товарно-материальных ценностей (ТМЦ)	Широко используется для оценки запасов ТМЦ, незавершенного производства и готовой продукции на складе	Нормативный метод учета затрат для этих целей не применяется
Применение свободных кодов счетов общего плана счетов	Широко использует систему специальных счетов для учета затрат по нормам и выявления отклонений от норм	Применяет один специализированный счет №40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на котором выявляют общую сумму отклонений фактической с/с от стоимости по учетным ценам
Степень Регламентации	Нерегламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров, что увеличивает возможности этой системы	Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы

Таким образом, рассматривая основные отличия нормативного учета от системы «Стандарт-кост» можно сделать вывод, что основной смысл системы

«Стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что фактически произошло, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Готовая продукция оценивается по стандартной себестоимости, а отклонения рассматриваются как недостаточные усилия персонала по достижению цели в этот период и списываются на реализацию. С другой стороны, поскольку степень регламентации «Стандарт-кост» низкая, то это дает возможность усиливать положительные стороны, комбинируя ее с другими системами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так например, оба метода, представленных в таблице 1, предполагают учет полных затрат, что не ориентирует их на процесс реализации, а потому не позволяет обосновывать цены. Наоборот система «Директ-костинг» обладает в этом вопросе большим преимуществом. Система «Директ-кост» первоначально применялась лишь для учета фактических затрат, была ориентирована на реализацию и установление гибкой ценовой политики. Применялась преимущественно на тех предприятиях, где не было больших проблем с учетом и расходованием прямых затрат. Используя эту возможность управленческих подсистем включать в себя элементы других систем учета затрат и калькулирования можно создать такую систему, которая бы соответствовала запросам нашего предприятия с учетом специфики производства: позаказного метода, попроцессного (попередельного) метода, а также решала задачи в области управления затратами. В качестве примера можно привести схему учета затрат, расчета финансового результата от продаж «Стандартного Директ-костинга», которая наиболее полно решает проблемы контроля себестоимости продукции, и ориентирована одновременно на производство, реализацию и получение максимально возможной прибыли в данных условиях хозяйствования. Отражение учетных записей в бухгалтерском управленческом учете в системе «Стандартный Директ-кост» приведена на схеме 2 (приложение №1).

Западная система учета в организации разделена обычно на тесно взаимосвязанные финансовую (внешнюю) и управленческую (внутреннюю) подсистемы. До сих пор в отечественном бухгалтерском учете не было такого разделения бухгалтерии, но это станет необходимым в дальнейшем. Интегрированную систему невозможно до бесконечности усложнять для решения

разнообразных и меняющихся задач, без ущерба для точности и быстроты учета. Возможности же автономной или двухкруговой системы, в частности бухгалтерского управленческого учета позволяют справляться с этими задачами и применять разнообразные, в том числе комбинированные подсистемы.

Комбинированные системы, такие как «Стандартный Директ-кост» нивелируют недостатки, присущие каждой из основных систем и в то же время вбирают в себя все положительные свойства:

- оперативность учета и управление затратами;
- возможность устанавливать гибкое ценообразование на основе неполного калькулирования;
- решать разнообразные задачи, присущие системе «Директ-кост»; оперативно контролировать постоянные затраты; устанавливать «нижнюю границу цены» продажи товара;
- упрощает нормирование, планирование за счет резко сократившихся статей прямых затрат в результате чего себестоимость становится более обозримой
- помогает установить связь между затратами и объемом производства, что характерно лишь для системы «Директ-кост». Самая точная калькуляция не та, в которую вносятся все затраты, а та, в которую входят издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции;
- расширяются аналитические возможности учета, причем наблюдается процесс интеграции учета и анализа
- сокращается трудоемкость учетных работ, поскольку не нужно документировать отклонения. Менеджеры стараются не допускать их, так как наличие необоснованных отклонений влияет на оценку деятельности подразделения или центра ответственности и связанную с ней оплату труда и премирование персонала.

Литература:

1. Аксененко А.Ф., Бобижонов М.С., Паришбаев Ж.Ж. «Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений» М: ООО «Нонпарель», 1994
 2. Вил Р.В., Палий В.Ф. «Управленческий учет», М.: Инфра – М, 1997г.
 3. Вахрушина М.А. «Бухгалтерский управленческий учет».М.:ЗПО «Финстатинформ»,1999
 4. Друри К.»Введение в управленческий и производственный учет».М.:Аудит; Юнити,1997г
 5. Ивашкевич В.Б., «Бухгалтерский управленческий учет», М.,Экономистъ,2003г
 6. Козин Е.Б.,Козина Т.А. «Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях». М., «Колосс»,2003
 7. Карпова Т.П. «Управленческий учет» М.,ИНФРА – М, 1998
 8. Кондраков Н.П., Иванова М.А. «Бухгалтерский управленческий учет».М.,ИНФРА – М,2003
 9. Николаева С.А. «Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг»., М., Финансы и статистика, 1993
 - 10.Николаева С.А. «Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практики» Бухгалтерский учет 1996 №12
 - 11.Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М.: Аналитика-пресс,1997
 - 12.Палий В.Ф.»Основы калькулирования».М.Финансы и статистика, 1987
 - 13.Хонгрэн И.Т.,Фостер Ж. «Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.;Финансы и статистика, 1995
 - 14.Фридман П. «Аудит, контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции/ Пер. с английского, М., Аудит,1994
- Под редакцией А.Д.Шеремета. Управленческий учет. ИД ФБК –Пресс,2004

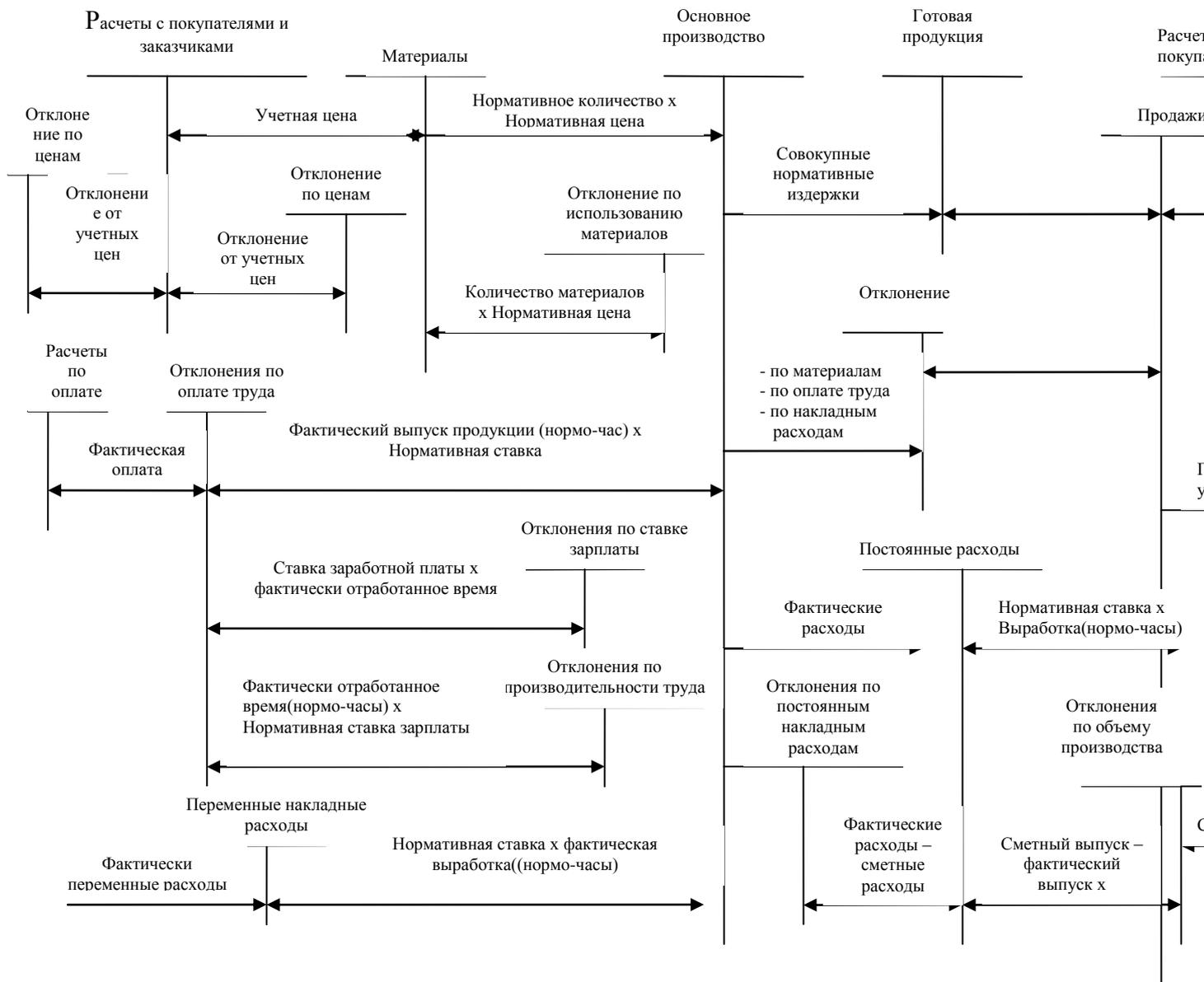


Схема 2 Отражение учетных записей в бухгалтерском управленческом учете в системе «Стандартный Директ – кост»

