

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

О.К. Курманбеков – докт. экон. наук, профессор,

С.И. Уметалиева – аспирант

Рассмотрены проблемы перехода организаций на международные стандарты финансовой отчетности и внедрения управленческого учета. Показана роль управленческого учета в финансовом менеджменте и принятии управленческих решений.

Ключевые слова: постоянные и переменные затраты; точка безубыточности; стандартность; дебет; кредит.

В настоящее время бухгалтерский учет разделен на финансовый и управленческий. Регулированность традиционного (до рыночного) бухгалтерского учета не позволяла анализировать отклонения от смет (бюджетов), установить их причины, оперативно принимать управ-

ленческие решения по их устранению, а также прогнозировать тактические и стратегические цели деятельности хозяйствующего субъекта. В условиях рыночного хозяйствования традиционный бухгалтерский учет изжил себя. Углубление и усложнение рыночных взаимоотношений

обусловило необходимость предоставления полезной информации для разных областей управления: общей финансовой информации о результатах деятельности предприятия, предназначенной для различных публичных пользователей и специфичной информации для внутренних управляющих субъекта. Следовательно, дифференциация единого бухгалтерского учета на вышеуказанные части обусловлена необходимостью эффективного рыночного хозяйствования.

Управленческий учет как самостоятельный вид бухгалтерского учета признан в 1972 г., когда американская ассоциация бухгалтеров разработала программу подготовки специалистов с присвоением квалификации бухгалтера-аналитика.

В практике высшего образования Кыргызской Республики управленческий учет как самостоятельная учебная дисциплина был введен в учебные планы высших учебных заведений с 1998 г. Основой введения новой дисциплины стало реформирование бухгалтерского учета в республике на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Эти стандарты регулировали организацию финансового учета, предоставив самостоятельность предприятиям в ведении управленческого учета. Следовательно, с началом официального признания перехода хозяйствующих субъектов республики на МСФО стало возможным говорить о разделении бухгалтерского учета на управленческий и финансовый.

Управленческий учет требует решения организационной и методологической перестройки всей системы бухгалтерского учета. Вместе с тем в практике эта работа в основном сводится к организации финансового учета, в то время как методологические вопросы организации управленческого учета рассматриваются в качестве прерогативы предприятий и остаются вне внимания бухгалтерской общественности республики.

На наш взгляд, для понимания сущности управленческого учета необходимо определить взаимосвязь и соотношение финансового, управленческого и производственного учетов. Эти проблемы широко обсуждались в Российской Федерации¹.

Если на начальном этапе управленческий учет считали как “квазинауку”, цели, задачи и методы которой непонятны, как нечто искусственное и надуманное, неоправданно подменяющее ранее устоявшиеся понятия производственного учета затрат и калькулирования себестоимо-

сти, как часть выделившейся из бухгалтерского и оперативного учета и не выходящей за рамки собственного учета, то в последующем стали преобладать точки зрения, трактующие его как сложную систему внутреннего управления экономикой предприятия. Вместе с тем содержание управленческого учета раскрывается по-разному.

По мнению одних, это комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет, это новое прочтение методов внутрихозяйственного расчета, продвинутое и приспособленное к условиям рыночной экономики². Другие считают, что “понятие управленческого учета значительно шире производственного учета, в него помимо чисто бухгалтерского учета затрат на производство входят и оперативный учет, и элементы анализа, планирования, прогнозирования и другие”³. Третьи, исходя из различия решаемых задач, выделяют управленческую и финансовую бухгалтерию. При этом к задачам управленческой бухгалтерии относят установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, зарплаты и всех других производственных расходов⁴. На наш взгляд, управленческий учет представляет собой процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, переработки и предоставления информации о хозяйственной деятельности субъекта, используемой для планирования, управления и контроля. Он должен обеспечить информацией руководителей различных уровней внутреннего управления субъекта, ответственных за достижение конкретных целей. Система бухгалтерского учета входит в управленческий учет в той части, в которой ее данные используются для внутреннего управления субъектом. Управленческий учет обеспечивает процесс планирования в альтернативных вариантах действий, а процесс контроля и регулирования – сопоставление фактических и планируемых результатов. Если бухгалтерский финансовый учет отражает, с одной стороны, имущество и капитал, а с другой – затраты и доходы субъекта, то бухгалтерский управленческий учет отражает затраты по их видам, местам возникновения и по их носителям. Следовательно, бухгалтерский и управленческий учет, основу которого составляет производственный учет, включающий бюджетирование, отражает затраты и результаты

² Бухгалтерский учет. – 2000. – №17.

³ Там же. – №29.

⁴ Там же. – №6.

¹ Бухгалтерский учет. – 2000. – №17, 29; 2001. – №7; 2002 – №6, 9; 2005. – №3, 6 и др.

деятельности. В связи с этим теоретический интерес представляет соотношение таких понятий, как “затраты”, “расходы” и “издержки”. В производственном учете смысл понятия “затраты” зависит от применяемого варианта его толкований. На наш взгляд, признаками понятия “затраты” являются:

- потребление производственных факторов;
- наличие связи между потребленными производственными факторами и произведенной продукцией;
- возможность оценки потребления производственных факторов.

Обобщение приведенных признаков позволяет раскрыть содержание затрат как оценки в денежном выражении потребленных производственных факторов с целью изготовления и сбыта продукции и поддержания работоспособности субъекта.

Расходы субъекта связаны с его выплатами, приводящими к фактическому оттоку денежных средств или возникновению финансовых обязательств (при приобретении в кредит). Следовательно, можно рассматривать понятие “расходы” как отрицательный поток платежей или уменьшение платежных средств. Если за определенный период приобретенные производственные факторы полностью потребляются в производстве, то понятия “затраты” и “расходы” совпадают.

Вместе с тем между этими понятиями имеются как временные, так и предметные различия. Временное различие обусловлено отношением расходов и затрат к различным отчетным периодам. Расходы фиксируются в учете на момент платежа, а затраты – при фактическом потреблении приобретенных запасов в производственном процессе. Из временного различия между моментом приобретения запасов и их производственным использованием возникает отклонение в стоимости. Хозяйствующие субъекты в целях обеспечения правильного соотношения затрат и полученных на их основе доходов (замещения стоимости) могут выбрать тот или иной способ оценки стоимости используемых запасов. Следовательно, выбранный метод оценки может привести к отклонению фактической стоимости использованных запасов от стоимости их приобретения. Поэтому одним из основополагающих принципов международных стандартов финансовой отчетности является замещение стоимости производственных запасов. На отклонение стоимости использованных производственных запасов от стоимости приобретения также могут повлиять проведенные переоценки произ-

водственных ресурсов по восстановительной стоимости в условиях инфляции. На предметные различия могут влиять возникновение расходов, не являющихся затратами и, напротив, наличие затрат, которые не являются расходами. К первым относятся возврат ранее полученных займов, изъятие собственником своего капитала, стоимость оплаченного сырья, приобретенного в запас, выплаты заработной платы персоналу за другие отчетные периоды. Затраты, которые являются расходами, возникают при начислении расчетных процентов на собственный капитал, при производственном использовании сырья и материалов, приобретенных в предыдущем отчетном периоде, при включении в затраты отчетного периода заработной платы персонала за выполненные работы в других периодах.

Понятие “издержки” обобщает все затраты субъекта за отчетный период. В частности, возничают затраты, не носящие производственный характер, включая расходы, связанные с чрезвычайными событиями. В этих условиях появляются нейтральные по отношению к затратам издержки. Следует также отметить возможность возникновения дополнительных затрат в виде расчетной заработной платы собственника, расчетной арендной платы за пользование помещениями, находящимися в частной собственности предпринимателя.

Осуществляя контроль за соблюдением смет (бюджетов) производственных затрат, необходимо иметь в виду, что статический бюджет рассчитывается на конкретный уровень деловой активности субъекта. Информация данного бюджета позволяет анализировать достигнутый результат и не дает возможность детального изучения деятельности субъекта. Поэтому необходимо использовать информацию гибкого бюджета, учитывающего изменение затрат и доходов в зависимости от колебания уровня объемов производства и продаж. Он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями. В нем доходы и расходы скорректированы на фактическое значение объемных показателей. Для такой корректировки производственных затрат определяется их норма в расчете на единицу продукции. Затем на их основе определяется плановая сумма производственных затрат в зависимости от уровня объемных показателей. Такая корректировка осуществляется по всем статьям производственных затрат.

В управленческом учете затраты отражаются по элементам и статьям, по местам их возник-

новения и центрам ответственности, обобщается их сумма и производится калькулирование себестоимости продукции. Как отмечено выше, за основу составления смет (бюджетов) берется предварительное нормирование затрат и исчисление нормативной себестоимости единицы продукции, которое сопровождается систематическим и своевременным учетом изменений норм вследствие проведения оргтехмероприятий и определения влияния этих изменений на себестоимость продукции. Эта информация бюджетов затрат в их текущем учете дополняется предварительным контролем на основе первичных документов и отражения отклонений от норм в момент их возникновения с одновременным выявлением причин и виновников.

Организация такого учета связана, прежде всего, с необходимостью разработки прогрессивных, технически обоснованных норм расхода материалов, труда и заработной платы на единицу изготавливаемой продукции и ее составных частей – деталей, узлов и других соединений. Нормативы, характеризующие величину труда и заработной платы, выражаются в показателях норм выработки и расценках оплаты труда, устанавливаемых по каждой операции, предусмотренной технологической картой. На основе разработанных среднегодовых нормативов составляются нормативные калькуляции себестоимости отдельных видов продукции. Нормативные калькуляции берутся за основу исчисления фактической себестоимости, определения результатов производственной деятельности внутренних подразделений, для оценки незавершенного производства и брака.

На основании извещений об изменении норм вносятся их изменения в специальные ведомости с указанием номера извещений, причин изменения, предыдущей и новой нормы расхода. В целях определения суммы затрат, связанных с изменением норм, ежемесячно составляется ведомость пересчета остатков незавершенного производства по нормам, установленным с начала отчетного месяца.

Затраты, обусловленные изменениями норм, зависят от суммы изменений, произведенных на начало месяца и суммы изменений в затратах текущего месяца. От их величины зависит величина себестоимости продукции. При последовательном снижении расходных норм внесенные изменения на начало периода увеличивают себестоимость, а изменения, внесенные в отчетном месяце, ее удешевляют. Себестоимость же товарной продукции зависит от разности сумм этих изменений.

Учет отклонений от норм ведется по местам их возникновения: цехам, участкам, бригадам с выделением причин и виновников на основании сигнальной документации. К таким документам относятся: требования на сверхлимитный отпуск материалов, акты на замену материалов, доплатные листки по заработной плате, наряды на выполнение операций, не предусмотренных технологической картой.

Выявленные отклонения от норм по всем статьям затрат относятся на себестоимость продукции. Сводный учет затрат и калькулирование себестоимости осуществляется в оборотных ведомостях, открываемых для отдельного вида или группы однородных изделий. В них затраты учитываются по текущим нормам, изменениям норм и отклонениям от норм. Фактическая себестоимость изделий исчисляется путем алгебраического суммирования нормативной себестоимости, выявленных за отчетный период изменений норм и отклонений от норм. Анализ отклонений от норм затрат позволяет своевременно принимать необходимые управленческие решения по устранению нежелательных явлений субъекта.

На наш взгляд, организация учета затрат по отклонениям от норм, изменений самих норм по отдельным видам изделий и калькуляция фактической их себестоимости значительно приблизят отечественную практику управленческого учета к системам “стандарт-кост” и “директ-костинг”, широко используемых в экономически развитых странах.