

УДК 657

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ УЧЁТА ЗАТРАТ В ЦЕЛЯХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

СКРЫПНИК М. И.

кандидат экономических наук

Киев

Становление многоукладной экономики связано с реформированием организационно-экономических отношений, созданием разнообразных форм собственности и хозяйствования. В период глобальных экономических изменений вопросы управленческой деятельности требуют теоретического осмысления и нетрадиционных подходов и решений.

Кроме того, появляется необходимость углубления методологии и формирования системы бухгалтерского учета с позиции рыночных отношений.

Целью исследования является анализ методов учёта затрат для управленческих целей.

Учётным аспектам затрат на производство приурочены работы Апчерча А., Бабич А. Н., Безруких П. С., Бехтеревой Е. В., Бунимовича В., Врублевского Н. Д., Гусаровой Л. В., Ивакиной И., Котлярова С. А., Краюхина А., Чиж В. И., Чумаченко Н. Г.

Вопросам организации управленческого учёта, взаимодействию управления, информации и учёта также приурочены работы Бутинца Ф. Ф., Вахрушиной М. А., Голова С. Ф., Друри К., Карповой Т. П., Мизиковского И. Е., Нападовской Л. В., Паля В. Ф., Соколова Я. В., Хорнгрена Ч. Т., Фостера Дж., Яруговой А.

Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды предопределяет необходимость выделения из системы бухгалтерского учета подсистемы управленческого учета.

Основной целью управленческого учета является обеспечение системы управления предприятием необходимой информацией для принятия эффективных управленческих решений [2, с. 30].

Подсистема управленческого учета на промышленном предприятии представлена на рис. 1.

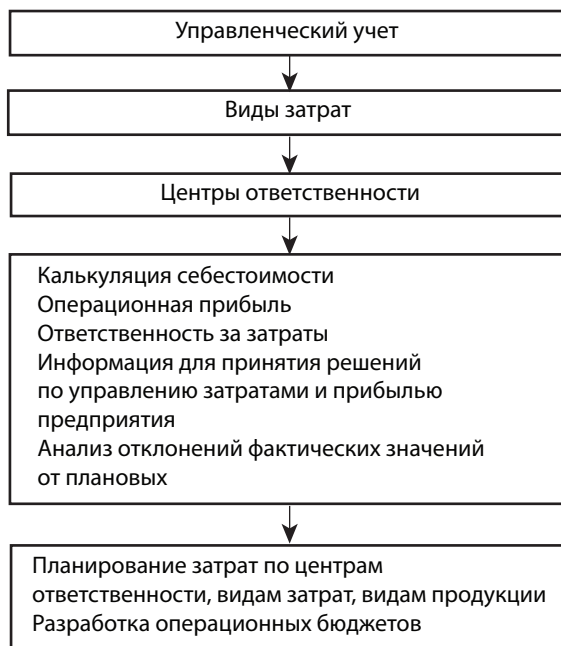


Рис. 1. Структура управленческого учета на промышленном предприятии

Сущность такого подхода к постановке бухгалтерского учета заключается в том, что предприятия самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач [2, с. 36].

В зависимости от характера используемых данных выделяют фактический и нормативный методы управленческого учета затрат. Учет фактических затрат является методом последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам. Он строится на таких принципах, как полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми [3]. Применение этого метода позволяет, в конечном счете, определить фактическую себестоимость выпущенной продукции. При использовании учета затрат по фактической себестоимости величина фактических затрат отчетного периода определяется по следующей методике (1):

$$ЗФ = РФ \times ЦФ, \quad (1)$$

где $ЗФ$ – фактические затраты;

$РФ$ – фактическое количество использованных ресурсов;

$ЦФ$ – фактическая цена использованных ресурсов.

Достоинством метода учета затрат по фактической себестоимости является простота расчета. Однако у этого метода имеются следующие недостатки:

- ✦ отсутствие норм для контроля количества использованных ресурсов;
- ✦ отсутствие возможности анализа причин отклонений;
- ✦ невозможность расчета затрат в любой момент времени, так как расчет может проводиться только в конце отчетного периода;
- ✦ трудоемкость пересчета цен на каждую единицу использованных ресурсов;
- ✦ необходимость расчета себестоимости каждого ассортиментного вида продукции, что при массовом производстве трудоемко.

Перечисленные недостатки не позволяют использовать учет по фактической себестоимости в качестве базового метода управленческого учета затрат [3].

Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонений от них. С помощью этого метода определяется нормативная себестоимость выпущенной продукции и отклонения от нее. При учете затрат по фактической себестоимости используют различные нормативы: только по количеству, только по ценам, по количеству и по ценам одновременно. Соответственно, затраты за отчетный период рассчитываются по следующим методикам (2, 3, 4):

- ✦ при использовании нормативов только по ценам использованных ресурсов:

$$З = ЦП \times РФ + ОЦ, \quad (2)$$

где $ЦП$ – прогнозная цена использованных ресурсов;

$ОЦ$ – отклонение фактических затрат от норматива, вызванного изменением цен;

- ✦ при использовании нормативов только по количеству использованных ресурсов:

$$З = ЦФ \times РН + ОР, \quad (3)$$

где $РН$ – нормы расхода использованных ресурсов;

$ОР$ – отклонение фактических затрат от норматива, вызванного изменением количества использованных ресурсов;

- ✦ при использовании нормативов и по количеству, и по ценам использованных ресурсов:

$$З = ЦП \times РН + ОР + ОЦ. \quad (4)$$

В настоящее время предприятия промышленности требуют существенного реформирования структуры управления хозяйственной деятельностью. При этом большое значение имеет усовершенствование системы бухгалтерского учета, а именно внедрение на предприятиях промышленности эффективной системы управленческого учета (рис. 2) [5].

Сущность управленческого учета состоит в интегрированной в структуру управления предприятия системе учета расходов и доходов, контроля и анализа, нормирования и планирования, которая формирует информацию для принятия оперативных управленческих решений, а также определение направлений страте-

гического развития предприятия в будущем. При этом внедрение системы управленческого учета в микроэкономике предприятия может происходить с учетом характерных организационно-технологических особенностей, присущих промышленным предприятиям [1, с. 566].

Количество центров ответственности на промышленном предприятии зависит от структурной схемы управления производством. Они должны обеспечить контроль за абсолютной величиной прямых затрат. Для контроля административных расходов на промышлен-

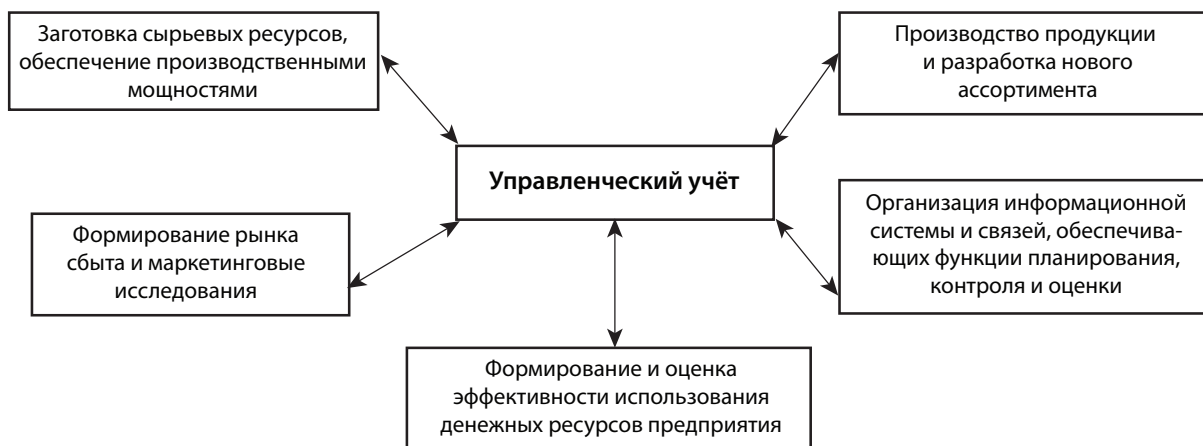


Рис. 2. Общая схема управленческого учета в системе внутренних информационных связей промышленного предприятия

Исходя из организационно-технологических особенностей промышленных предприятий, следует отметить, что улучшение информационного обеспечения их системы управления можно обеспечить путем установления контроля за ходом производства, доходами и расходами, которые возникают на каждом этапе деятельности [4, с. 51]. Эту проблему можно решить, если наладить взаимосвязь доходов и расходов с действиями конкретных лиц, ответственных за отдельные участки производственного процесса. Такой подход известен как учет затрат по центрам ответственности и местам возникновения. Развитие учета по этим объектам определяет в современных условиях главное направление совершенствования производственного учета, контроля и управления формированием издержек производства. Это позволяет решить две основные задачи:

1) обеспечить контроль за эффективной работой отдельных подразделений для сопоставления полученных доходов и расходов по каждому из них;

2) повысить точность учетных данных, процесса калькулирования себестоимости продукции в особенности на тех промышленных предприятиях, которые выпускают большой ассортимент продукции.

Каждое рабочее место (цех, подразделение, рабочий участок, предприятие в целом) представляет собой место возникновения затрат [6].

Центром первого уровня ответственности на промышленных предприятиях можно считать производственный участок. Это либо отдельные технологические линии, на которых осуществляется весь технологический цикл изготовления готовой продукции, либо отдельные бригады.

К центрам второго уровня следует отнести цех, третьего – филиал, четвертого – предприятие, пятого – производственное объединение, корпорацию.

ных предприятиях в качестве центров ответственности целесообразно выделить функциональные отделы – снабжения, маркетинга, подразделения системы управления [6, с. 409 – 412].

Серьезное внимание следует уделять также определению перечня статей затрат для каждого центра ответственности и разработки на их основе смет и бюджетов. Результаты исследований свидетельствуют, что на промышленных предприятиях устанавливается контроль статей затрат только в разрезе укрупненных центров ответственности – цехов.

На основе проведенных исследований, в пределах производства того или иного вида промышленной продукции можно установить места возникновения затрат и центры ответственности по отдельным этапам производственного процесса и технологическим линиям (производственным конвейерам).

Построение системы управленческого учета промышленного предприятия по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет большинство косвенных затрат относить на эти центры прямо, при этом осуществляется их более точное распределение.

На основе изложенного можно сделать вывод, что эффективное использование ресурсов, обновление ассортимента вырабатываемых видов продукции, снижение её себестоимости путем замены дорогих компонентов на более совершенствованные технологии позволяют обеспечить оптимальные условия выпуска конкурентоспособной продукции. Все эти меры будут наиболее эффективными, если система управленческого учета, построенная в соответствии с организационно-технологическими особенностями предприятия, будет координировать, контролировать и формировать информацию для перспективного планирования в разрезе центров ответственности и мест возникновения затрат промышленного производства. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. Аткинсон Антони А. Управленческий учет: [пер. с англ.] / Антони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг – [3-е изд.] – М.: Вильямс, 2005. – 880 с.

2. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання. – [підручник] / За редакцією доцента, кандидата економічних наук О. Ф. Вербило. – Частина третя. Управлінський облік. – К.: НАУ, 2006. – 328 с. – С. 30.

3. Зосименко Т. І. Концептуально-методичні основи вітчизняного та іноземного досвіду управління витратами: [Електронний ресурс]. / Т. І. Зосименко. – Режим доступу:

http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vcndtu/Ekon/2009_35/21.htm

4. Портна О. В. Контролінг: [навчальний посібник] / О. В. Портна. – Львів: «Магнолія-2006», 2008. – 240 с.

5. Рахматуліна Э. Ф. Концепция постоянных усовершенствований в системе управления производственной программой предприятия [Електронний ресурс] / Э. Ф. Рахматуліна. – Режим доступу: <http://www.nwpi.ru/news/doc/d34.doc>

6. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособ. для вузов] / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.