

## 2.8. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ФОРМИРОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Чая В.Т. д.э.н., профессор, академик РАЕН;  
Барышникова Н.Г., заместитель генерального  
директора ООО «ДСМ Пресс»;  
Букалов А.В. аспирант МЭФИ

В современных условиях наблюдается тенденция постепенного вытеснения традиционных подходов к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции более совершенными стратегиями производственного учета на предприятии.

Информация о затратах предприятия на производство конечного продукта позволяет решать целый комплекс вопросов, связанных с максимизацией прибыли, повышением уровня рентабельности, планированием производственной деятельности. В результате необходимость внутреннего управления затратами следует рассматривать как один из компонентов, присущий рыночным механизмам, объективно вытекающий из основной идеи рыночной экономики.

### 1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА И ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

Управленческий учет в России определен через нормативно-правовые и законодательные документы, регламентирующие деятельность предприятий в сфере бухгалтерского учета. Отдельных документов, прописывающих управленческий учет как самостоятельную единицу в развитии предприятия, на сегодняшний момент не разработано. Поэтому управленческий учет рассматривается как элемент, сформированный бухгалтерским учетом с характерными чертами управленческой составляющей.

Ведение бухгалтерского учета является обязательным во всех организациях и учреждениях, находящихся на территории Российской Федерации, независимо от организационно-правовых и отраслевых особенностей их деятельности.

Целями государственного регулирования бухгалтерского и управленческого учета в РФ являются:

- обеспечение единообразия ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями;
- составление и предоставление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходов и расходов, необходимой пользователям отчетности.

Возможности ведения управленческого учета закреплены в нормативном порядке в связи с Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 № 283).

Система регулирования бухгалтерского учёта, в частности управленческого учета, в России осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте». В Федеральном законе от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» сформулированы основные задачи бухгалтерского учета (формирование полной и достоверной информации о

деятельности организации и ее имущественном положении, обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей, предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации), которые определяют функции бухгалтерского учета по обслуживанию информационных потребностей внутренних пользователей, что составляет одну из основных задач управленческого учета. Этим же законом предусмотрены самостоятельная разработка учетной политики организации, утверждение рабочего плана счетов, форм нетиповых первичных документов, порядка контроля за хозяйственными операциями. Таким образом, учетная политика затрагивает те элементы системы учета, которые входят в систему управленческого учета.

Примерные варианты ведения управленческого учета в системе счетов бухгалтерского учета приведены в Методических рекомендациях по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса (утверждены Приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654). Такая методология учета предоставляет возможность организации управленческого учета в системе счетов, интегрированной или автономной от счетов финансового учета.

Согласно п.59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) готовая продукция и незавершенное производство (НЗП) могут отражаться в балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат.

Использование плановой (нормативной) себестоимости (с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)») для оценки готовой продукции является одним из элементов системы стандарт-кост, используемой в управленческом учете развитых стран. Оценка продукции по прямым статьям затрат предполагает применение на практике системы директ-костинг, т.е. разделение общих затрат по признаку взаимосвязи с производством (на постоянные и переменные) и калькулирование неполной, ограниченной себестоимости по носителям затрат (видам продукции, выполненным работам, оказанным услугам).

Управленческий учет для решения некоторых задач может использовать данные финансового учета. В свою очередь управленческий учет через свою подсистему производственного учета участвует в расчете показателей себестоимости, остатков НЗП, готовой продукции, необходимых для финансового и налогового учета. С введением в действие Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ произошло законодательное закрепление ведения налогового учета, который может использовать данные финансового учета и (или) дополнять их данными, содержащимися в налоговых регистрах, ведение которых необязательно в соответствии с последней редакцией ст.313 НК РФ (утверждена Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ). Таким образом, финансовый, управленческий и налоговый учет являются взаимосвязанными подсистемами единого бухгалтерского учета.

Существуют и другие документы, прямо или косвенно регламентирующие управленческий учет в РФ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая – от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая – от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ).

2. Федеральные законы «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря 1995 г. №222-ФЗ.
3. «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14 июня 1995 г. №88-ФЗ.
4. «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ.
5. Постановление Правительства «О Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности» от 06 марта 1998 г. №283 и др.

Нормативное регулирование управленческого учета осуществляют органы государственного управления:

- Правительство РФ;
- Министерство финансов РФ;
- Министерство экономики и развития РФ и др.

Эти органы разрабатывают и утверждают нормативные документы в виде положений (стандартов), рекомендаций или указаний по ведению учета и составлению отчетности.

Учетный стандарт можно определить как свод общих правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете – положения) призваны конкретизировать закон о бухгалтерском учете и отчетности. Стандарты управленческого учета на предприятии формируются в соответствии с положениями и рекомендациями РФ и являются подходящими для того или иного типа предприятий или для одного конкретного предприятия.

В настоящее время в России разработано и утверждено 20 положений по бухгалтерскому учету и отчетности. К ним относятся положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) отдельных объектов и фактов хозяйственной жизни организации, в частности:

- Приказ от 29 июля 1998 г. №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;
- ПБУ 6/97 «Учет основных средств»;
- ПБУ 9/99 «Доходы организации»;
- ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
- ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Из перечисленных положений особенно важным является Положение 1/98 «Учетная политика организации», поскольку в нем изложены основные принципы учета (непрерывности деятельности организации, осмотрительности, последовательности применения учетной политики и др.).

С помощью Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития и торговли РФ и делегации ЕК в РФ разработаны методические рекомендации по управленческому учету. В сборнике методических рекомендаций сформулированы следующие положения:

- «Цели бизнеса и потребности в информации»;
- «Бюджетирование»;
- «Управление затратами»;
- «Инвестиционные решения»;
- «Стратегия, цели и задачи»;
- «Трансфертное ценообразование, рентабельность подразделений и товаров».

Положения определяют конкретные правила и рекомендации по учету отдельных важных элементов управленческого учета.

План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, Типовые рекомен-

дации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, Инструкции о формировании годовой и квартальной отчетности и др. также регулируют систему учета в РФ.

Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями.

Рассмотрим вторую часть исследования нормативно-правовой базы управленческого учета – регулирование системы учета на нефтедобывающем предприятии.

Необходимо отметить, что в РФ предусмотрен Закон «О недрах», который определяет основы деятельности компаний, деятельность которых направлена на добычу нефти.

Основные принципы учета затрат и калькулирования себестоимости определены инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа. Данная инструкция составлена на основании Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного постановлением правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 года № 552. Пунктом 2 Постановления Правительства РФ от 05.08.92 № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» ряду министерств и ведомств РФ было рекомендовано разработать и довести до предприятий и организаций отраслевые инструкции по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) применительно к специфике соответствующих производств и видов деятельности. Во исполнение пункта 2 вышеуказанного постановления Министерство топлива и энергетики РФ по согласованию с Минэкономике РФ и Минфином РФ определило в своем письме от 08.09.94 № АК-5268 особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), предприятий нефтедобывающей, газодобывающей отраслей и магистрального трубопроводного транспорта, а также геологоразведочных работ. Письмом Минэкономике РФ, Минфина РФ, Минтопэнерго РФ от 24.10.94 NN# НШ-683, 06-06-01, АК-6143 указанные особенности состава затрат были введены в действие с 1 января 1994 года. В соответствии с разъяснениями ГНС РФ (3-й абзац письма ГНС РФ от 28.10.94 № НП-6-01/408н) в 1993 году отнесение затрат на себестоимость работ предприятий нефтедобывающей, газодобывающей отраслей и магистрального трубопроводного транспорта при строительстве разведочных, структурно-поисковых и опорных скважин осуществлялось в установленном порядке.

Вышеуказанная инструкция предназначена для применения на предприятиях и их структурных подразделениях, осуществляющих добычу нефти и газа. В структурных подразделениях нефтегазодобывающих предприятий, выделенных в самостоятельные планово-учетные подразделения и осуществляющих производственную деятельность, относимую к другим отраслям народного хозяйства (строительство, сельское хозяйство, транспорт и др.), учет и калькулирование издержек производства и обращения осуществляются

в соответствии с нормативными положениями и инструкциями для указанных отраслей. Для единообразного учета предприятия нефтегазодобывающей отрасли разрабатывают единые стандарты учета по всем областям своей деятельности.

Рабочие документы предприятия определяют особенности организации и ведения учета. Основными из них являются:

- документ о формировании учетной политики организации;
- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- утвержденная руководителем система управленческого учета;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

Многие организации ограничиваются разработкой приказа по учетной политике. Остальные рабочие документы или отсутствуют (графики документооборота, формы внутренней отчетности), или не утверждены руководителем (формы первичных учетных документов, План счетов). Подобные организации грубо нарушают порядок ведения учета, установленный Законом «О бухгалтерском учете» и другими нормативными документами.

Процесс законодательного и нормативного регулирования управленческого учета находится в стадии развития и совершенствования и ведется в настоящее время в русле Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Сложность осуществления более четкого нормативно-правового регулирования управленческого учета заключается в частном специфическом характере составления отчетности на предприятии. Отчетность, основываясь на базовых принципах бухгалтерского учета, составляется в закрытом доступе для внешних пользователей, и призвана характеризовать деятельность предприятия только для менеджеров или других сотрудников.

## 2. ИСТОРИЧЕСКИЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Любая организация нуждается в оперативной, достоверной и полной информации, позволяющей адекватно реагировать на изменения, происходящие как во внешней, так и во внутренней среде. Зарубежный опыт показывает, что данные управленческого учета являются тем фундаментом, на основании которого принимаются обоснованные управленческие решения как в текущей деятельности, так и в будущем.

Изучение опыта западных компаний в области управленческого учета и применение его методов на практике с учетом национальных особенностей позволяют более четко изучить становление и развитие управленческого учета затрат в России.

### 2.1. Становление управленческого учета в Европе

Бухгалтерский учет как единая система учета имущества, капитала и прибыли возник в XV веке. Изначально бухгалтерский учет был предназначен только

для внутреннего пользования, а оперативное управление осуществлялось путем личного наблюдения.

Потребность в учете затрат и калькулировании себестоимости продукции возникла в период зарождения и расцвета мануфактурного производства. Первыми методами, используемыми для целей производственного учета, были:

- попроцессная калькуляция;
- позаказная калькуляция.

Данные системы распределения затрат находят широкое применение и в наши дни. Так, позаказный метод чаще всего применяется в машиностроении с индивидуальным производством сложного оборудования, машин, агрегатов, реакторов, а попроцессный метод – в добывающих отраслях промышленности и энергетике.

С появлением акционерного капитала учет, предназначенный для составления финансовой отчетности с целью контроля за действиями администрации компании и предоставления базы для налогообложения, выделился и трансформировался в самостоятельное направление бухгалтерского учета. Ведение финансового учета осуществляется в обязательном порядке и в строго регламентированной форме согласно действующему законодательству и принятым стандартам профессиональных организаций. В настоящее время наиболее распространенными стандартами являются система международных норм в области бухгалтерского учета и составления отчетности – IAS (International Accounting Standards – международные стандарты финансовой отчетности – МСФО) и система GAAP (General Accepted Accounting Principles), используемая на биржах США и Канады.

В начале XX века произошло окончательное разделение финансового и управленческого учета и формирование двух самостоятельных подсистем бухгалтерского учета, имеющих различные цели и задачи. Необходимо отметить, что, с одной стороны, в управленческом учете используются данные финансовой отчетности, а с другой – управленческий учет позволяет рассчитать такие важные показатели финансового учета, как себестоимость, остатки готовой продукции, отдельные виды затрат и др.

Дальнейшее развитие управленческого учета (Management Accounting) связано с расширением масштабов бизнеса компаний. Применение системы нормирования и оперативного управления производством стало началом систематизации производственного учета. Наряду с чистой прибылью и рентабельностью капиталовложений отклонения от нормативных затрат стали важнейшим финансовым показателем для оценки результатов управленческой деятельности. Исходя из потребностей внутреннего управления многие компании стали использовать системы «стандарт-кост» (Standard-cost), «директ-костинг» (Direct-costing) и бюджетное планирование.

Широкое применение в практической деятельности получил метод калькуляции себестоимости по операциям – ABC (Activity Based Costing). Он позволяет учитывать динамику накладных расходов и определять причины возникновения указанного вида затрат, а также порядок их отнесения на готовую продукцию. Метод ABC показывает, что иногда более существенное влияние на затраты оказывают факторы, не связанные с объемом производства (например, сложность и комплектность производства, ассортимент продукции).

С развитием вычислительной техники многие компании стали автоматизировать свой бизнес. Были разработаны новые стандарты корпоративного планирования, такие, как система MRP (Material Requirements Planning), позволяющая оптимально загружать производственные мощности и закупать точное количество материалов и сырья, необходимое для выполнения текущего плана заказов и для обработки за один производственный цикл.

В процессе дальнейшего развития бизнеса выяснилось, что значительную долю в себестоимости продукции занимают затраты, напрямую не связанные с процессом и объемом производства. Для учета указанных затрат был специально разработан MRPII (Manufacturing Resource Planning) – набор методов управления бизнесом, которые поддерживаются вычислительными системами и обеспечивают планирование всех производственных ресурсов, включая оборудование, трудовые ресурсы, материальные запасы и денежные средства.

На основе MRPII появились новые концепции корпоративного планирования. Например, ERP – система, предоставляющая расширенные возможности работы с сетью филиалов и зависимых компаний, SCM (Supply Chain Management), позволяющая снизить транспортные и операционные расходы путем оптимального структурирования логистических схем поставок, и CSRP (Customer Synchronized Resource Planning), с помощью которой можно координировать деятельность фирмы в соответствии с потребностями покупателей.

## 2.2. Тенденции развития управленческого учета в России

Во времена плановой экономики вся система бухгалтерского учета в нашей стране строжайшим образом регламентировалась. Финансовая отчетность, включая отчетные калькуляции, в полном объеме предоставлялась только в государственные органы управления – министерства и ведомства, статистические и налоговые органы. Вследствие этого финансовый и производственный учет объединялись одним Планом счетов и до сих пор представляют собой единую систему учета.

С началом рыночных преобразований в экономике России хозяйствующие субъекты получили право самостоятельно принимать решения, но большинство из них не могли делать это качественно в силу недостаточной оперативности и несовершенства методов и средств обработки требуемой учетной информации. Исследование информационных систем предприятий свидетельствует о том, что 40-50% всей информации является избыточной в информационном потоке и в то же время в учете отсутствует около 50% информации, необходимой для управления, а принятие решений базируется чаще на интуиции, чем на точной и объективной информации.

В результате, с одной стороны, наблюдается большой дефицит информации и ее запаздывание, а с другой – половина информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, остается невостребованной.

Одной из целей отечественного бухгалтерского учета было составление точных калькуляций, причем точность определялась полнотой включения в калькуляцию всех затрат отчетного периода. Любое косвенное отнесение затрат на изделие искажает фактическую себестоимость продукции, снижает точность калькулирования.

В СССР были разработаны способы планирования, учета и распределения косвенных затрат, проводилось математическое изучение взаимосвязанности затрат, их динамики, пропорций между ними и связи затрат с объемом производства, в экономическую жизнь нашей страны управленческий учет вошел только с возникновением и развитием предприятий, ориентированных на рынок. Согласно Приказу Минэкономики России от 01.10.1997 № 118 «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)» в целях создания предпосылок для эффективной аналитической работы и повышения качества принимаемых финансово-экономических решений необходимо было организовать отдельный управленческий учет затрат.

Попытки упростить учет предпринимались еще в довоенные годы (Письмо Наркомфина СССР и Центрального управления народнохозяйственного учета Госплана СССР от 20.01.1941), но тогда этот процесс не получил какого-либо развития. Даже в годы войны и послевоенного периода предприятия продолжали осуществлять развернутый учет затрат на производство. Сокращение учета наиболее бурно стало производиться лишь в 50-60 гг. XX в.:

- свертывался аналитический учет затрат на производство;
- осуществлялся переход к так называемому котловому; обезличенному учету;
- наблюдался отказ от документального оформления операций, связанных с отпуском материалов в производство, что неизбежно привело к снижению качества и достоверности бухгалтерского учета и ослаблению его контрольных функций.

В условиях повышения значимости аналитики условие ведения бухгалтерского учета затрат с избытком компенсируется успешным решением многочисленных проблем, возникающих в силу ужесточения конкуренции и необходимости максимально быстро приспосабливаться к постоянно меняющейся рыночной среде. С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность организаций. В этих условиях задача калькулирования – не только определить точную фактическую себестоимость изделия, но и позволить рассчитать такую себестоимость, которая могла бы дать определенную прибыль.

Отечественная система производственного учета, разработанная в советский период, полностью отвечала требованиям административно-командной системы управления и обеспечивала:

- получение информации обо всех фактически понесенных в производственном процессе затратах;
- калькулирование полной фактической себестоимости продукции для целей государственного централизованного ценообразования.

Большая часть полученной информации о себестоимости, как правило, оставалась невостребованной из-за отсутствия стимула для снижения затрат, а значит, и управления процессом формирования себестоимости на предприятии.

## 3. СОВРЕМЕННЫЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

В современных условиях наблюдается тенденция постепенного вытеснения традиционных подходов к учету затрат и калькулированию себестоимости про-

дукции более совершенными стратегиями производственного учета на предприятии.

Информация о затратах предприятия на производство конечного продукта позволяет решать целый комплекс вопросов, связанных с максимизацией прибыли, повышением уровня рентабельности, планированием производственной деятельности. В результате необходимость внутреннего управления затратами следует рассматривать как один из компонентов, присущий рыночному механизму, объективно вытекающий из основной идеи рыночной экономики.

Единая система счетов (План счетов) – традиционный вариант для российского бухгалтерского учета, он повсеместно применяется на практике, в нем задействованы счета 20-29. При реализации варианта с двумя системами счетов счета 20-29 используются для учета расходов по статьям, а счета 30-39 предназначены для организации учета расходов по элементам. Данная классификация расходов приведена в п.8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых счетов: 30-34 и др. Вопрос о создании индивидуального плана счетов управленческого учета необходимо решать централизованно только в общих чертах, особенности ведения управленческого учета организации должны разрабатываться индивидуально.

Появление мощных программных продуктов способствует упрощению сбора информации и более оперативной ее обработке для целей управленческого учета.

Практически все зарубежные методы и приемы управленческого учета с успехом могут применяться в российской практике. По мнению экспертов, внедрение управленческого учета будет эффективно и экономически оправданно только в крупных и средних компаниях. Для малых предприятий ценность управленческой информации во многих случаях будет ниже, чем затраты на ее получение, в связи с чем они могут использовать данные финансового учета.

Среди управленческих решений, информационную базу которых составляет бухгалтерский учет, выделяют три типа:

- операционные, связанные с планированием и контролем хозяйственной деятельности;
- тактические, вырабатываемые, например, при определении выгодности покупки или собственного производства определенных ресурсов;
- стратегические, основывающиеся, как правило, на базе данных о предполагаемой рентабельности предприятия.

Если для выработки стратегических решений дополнительно к учетной информации необходимо привлекать данные, получаемые в результате специальных исследований, то в отношении операционных и тактических типов решений администрация может быть полностью обеспечена информацией, формируемой в системе бухгалтерского учета, большая часть которой приходится на информацию производственного учета.

Рассматривая систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в России, следует подчеркнуть необходимость определенных изменений в ее организации, технике и методике в соответствии с современными требованиями информационного обеспечения управления. Прежде всего в улучшении нуждается действующая классификация затрат, основным недостатком которой является сохранение нацеленности на достоверное исчисление себестоимости выпус-

каемой продукции при ослаблении внимания к текущему контролю формирующих ее затрат и повседневному информационному обеспечению управления.

В современных условиях, когда российский бухгалтерский учет все более приобретает характер управленческого, классификация затрат должна обеспечивать возможность принятия оперативных и оптимальных управленческих решений с целью максимизации прибыли. В условиях осуществления экономических методов управления становится все более актуальной проблема создания классификационных моделей, построенных в соответствии с современными особенностями организации учета на промышленных предприятиях. Модели построения учета затрат на производство позволяют формировать учетно-аналитическую информацию для управления и строить организацию учета затрат исходя из конкретных особенностей изготовления продукции.

Правильный учет объема и состава всех разновидностей ресурсов, используемых для производства продукции, является важнейшей предпосылкой решения проблемы повышения эффективности производства.

В настоящее время можно выделить четыре позиции специалистов по вопросам управленческого учета.

1. В бухгалтерском учете нет отдельного управленческого учета, а был и остается производственный учет (учет затрат на производство).
2. Управленческий учет – это тот же производственный учет, но применительно к современной терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета.
3. Бухгалтерский учет в современных условиях – это система, включающая три подсистемы:
  - финансовый учет;
  - управленческий учет;
  - бухгалтерскую отчетность.
4. Управленческий учет является вполне сложившейся самостоятельной дисциплиной, поскольку он, кроме вопросов собственно бухгалтерского учета, включает в себя вопросы анализа, планирования, прогнозирования и др.

Если объединить точки зрения специалистов и выделить только основные позиции, система бухгалтерского учета может иметь следующий вид (см. рис. 1).

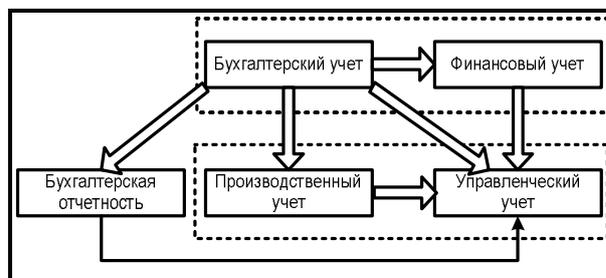


Рис. 1. Система бухгалтерского учета

Из рис. 1 видно, что мнения специалистов сводятся к тому, что управленческий учет – это сформировавшаяся единица – подсистема бухгалтерского учета, которая требует более подробного исследования.

В целом система бухгалтерского учета обеспечивает учетной информацией нужды управления в широком плане, т.е. и внешних пользователей информации, и внутренних. Финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям:

- учредителям;
- налоговым, статистическим органам;
- финансирующим банкам и т.п.

С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации.

В управленческом учете формируется внутренняя информация о деятельности организации для конкретных нужд управления (совершенствование производства, снижение затрат и т.п.). Данные управленческого учета составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению. Это, в первую очередь, информация о затратах на производство по конкретным подразделениям, видам производимой продукции, статьям затрат, центрам ответственности и т.п. Поэтому довольно часто управленческий учет отождествляют с производственным учетом. Понятие управленческого учета значительно шире производственного учета, в него, помимо чисто бухгалтерского учета затрат на производство, входит и оперативный учет, элементы анализа, планирования, прогнозирования и др.

В целом по организации данные финансового и управленческого учета по доходам и расходам должны сходиться. В этом важное значение подразделения бухгалтерского учета на две указанные системы. Особенно это необходимо для налоговых органов и осуществления контроля за уровнем расходов и доходов непосредственно в организации.

#### 4. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Под управленческим учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления. Исходя из этого, целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы в организации. Это вместе с тем является важнейшей предпосылкой функционирования управленческого учета. Другой предпосылкой является разработка необходимой системы показателей для управленческого учета и внутренних форм отчетности. Использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления организацией, создает реальные возможности для его оптимизации.

При внедрении системы управленческого учета необходимо решить следующие задачи:

- определение целей;
- подготовка и принятие управленческих решений;
- установление уровня ответственности отдельных работников;
- текущий и последующий контроль за исполнением решений;
- учет полученных результатов;
- анализ отклонений;
- совершенствование текущего и последующего контроля.

Решение всех задач обеспечивает наиболее оптимальную систему принятия и реализации соответствующих управленческих решений.

При постановке системы управленческого учета, как правило, решаются следующие важнейшие задачи:

- формирование полной себестоимости продукции и на ее основе определение прибыли – обеспечивает ведение рационального учета и контроль за уровнем затрат;
- формирование сокращенной себестоимости, на основе которой исчисляется маржинальный доход.

Можно сделать вывод, что основная задача управленческого учета – подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих реше-

ний по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизация самого процесса управления.

#### 4.1. Системы бухгалтерского и управленческого учета

Управленческий учет – это система управления предприятием, интегрирующая различные подсистемы и методы управления и подчиняющая их достижению единой цели.

Бухгалтерский (финансовый) учет формирует данные, на основе которых ведется управленческий учет (учет затрат на производство, контроль за ними и прогнозирование прибыли). Эти виды учета имеют свои особенности (см. табл. 1).

Таблица 1

##### ОСОБЕННОСТИ ВИДОВ УЧЕТА

Бухгалтерский (финансовый) учет	Управленческий учет
Связан с результатами деятельности предприятия	Связан с процессом формирования, контроля и планирования затрат
Предназначен для внешних пользователей	Предназначен для внутренних пользователей
Регулируется системой норм, требований, правил, принципов	Самостоятельно регулируется на каждом предприятии в соответствии с потребностями менеджеров высшего и среднего звена
Распространяется не на отдельные подразделения фирмы, а на деятельность предприятия в целом	Большое внимание уделяется оценкам будущих периодов; содержится больше информации в неденежном выражении; меньше внимания обращается на точность данных; отчеты представляются ближе к дате реального события

#### 4.2. Организация управленческого учета

Существует несколько типов организации управленческого учета:

- без специального отражения операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи (т.е. синтетический учет не затрагивается);
- с отдельным отражением операций управленческого учета на счетах синтетического бухгалтерского учета (в том числе с применением разных вариантов корреспонденции счетов).

В системе бухгалтерского синтетического учета обороты финансового и управленческого учета отдельно не выделяются, разграничение в значительной мере происходит на уровне аналитического учета. На практике могут применяться разные варианты корреспонденции счетов и, соответственно, взаимосвязи финансового и управленческого учета. Каждый из них имеет свои достоинства и недостатки и используется в тех или иных конкретных условиях.

- Первый вариант. Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом осуществляется при помощи контрольных счетов. К ним относятся счета доходов и расходов или элементов затрат финансовой бухгалтерии, с которых обороты зачисляются на соответствующие счета управленческой бухгалтерии. В случае прямой корреспонденции счетов управленческого учета с контрольными счетами финансового учета обеспечивается интегрированная, однокруговая система бухгалтерского учета в организации, но с выделением подсистем финансового и управленческого учета.
- Второй вариант. Используются парные контрольные счета одного и того же наименования (отраженные, зеркальные счета или счета – экраны). Через эти счета обороты финан-

сового и управленческого учета разграничиваются изначально. При данном варианте подсистемы финансового и управленческого учета являются автономными, замкнутыми.

- Третий вариант. Применяются специальные передаточные счета, через которые передаются обороты из одной подсистемы в другую. Например, для этих целей может использоваться счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

### 4.3. Бюджетирование в управленческом учете

Стремление работать с максимальной экономической отдачей заставляет сегодня многие компании реформировать как свою внутреннюю организационную структуру, так и методы управления бизнесом, важным компонентом которых является управленческий учет. Управленческий учет (management accounting) – это определенным образом упорядоченная и подчиненная внутреннему регламенту корпорации система процедур определения, сбора, измерения, регистрации и обработки информации о затратах и результатах хозяйственной деятельности организации по ее определенным сегментам, а также передачи этой информации топ-менеджерам, осуществляющим контроль и принимающим управленческие решения.

Основной вопрос консалтинга в области управленческого учета состоит в определении структуры центров ответственности в корпорации (сегментов бизнеса) и в выработке механизмов оценки их эффективности. Система управленческого учета в каждой отдельной корпорации уникальна, так как она «привязана» к ее специфическим особенностям. В то же время существуют общие для всех рыночных субъектов вопросы методологии организации управленческого учета, одним из которых является постановка бюджетирования.

Бюджетирование – это система краткосрочного планирования, учета и контроля ресурсов и результатов деятельности коммерческой организации по центрам ответственности и/или сегментам бизнеса, позволяющая анализировать прогнозируемые и полученные экономические показатели в целях управления бизнес-процессами. Как коллективный процесс оно обеспечивает согласование деятельности подразделений внутри компании и подчинение ее общей стратегической цели. Бюджеты охватывают все стороны хозяйственной деятельности и включают плановые и отчетные (фактические) данные, в них отражены цели и задачи компании, поэтому в процессе бюджетирования можно контролировать исполнение решений по достижению запланированных финансовых показателей.

#### Главный бюджет предприятия

Бюджет предприятия (главный бюджет) представляет собой систему взаимосвязанных бюджетов и описывает в структурированной форме ожидания менеджеров относительно продаж, расходов и других хозяйственных операций в планируемом периоде. Он включает два основных блока:

- систему операционных бюджетов (плановые сметы основных бизнес-процессов);
- систему финансовых бюджетов.

#### Отчеты по бюджетам

Наряду с бюджетами на предстоящий период в процессе бюджетирования составляются отчеты об исполнении бюджетов за истекший период. В отчетах по бюджетам сводится воедино информация по планированию, учету, контролю и анализу бизнес-процессов.

Менеджеры должны отслеживать выполнение бюджетов и выявлять так называемые узкие места в деятельности компании.

Отчеты по бюджетам могут подготавливаться ежемесячно, поквартально, по полугодиям и раз в год.

#### Бюджетный анализ

Внешние и внутренние факторы функционирования компании могут меняться, поэтому в процессе бюджетирования эти изменения нужно оперативно отслеживать. Например, при подготовке отчетов по бюджетам важно учитывать изменчивость затрат. Неверно сравнивать фактические затраты при одном уровне деятельности со сметными при другом уровне. Первоначальная смета должна быть скорректирована по фактическому уровню деятельности. Этот процесс называется составлением гибкой сметы (бюджета).

Анализ исполнения бюджетов позволяет менеджерам применять систему управления по отклонениям – систему управления предприятием, подобную системе автоматического регулирования в технике, когда внимание менеджера концентрируется на показателях, которые имеют значительные отклонения от плановых. Бюджеты, финансово-экономические показатели, отклонения между фактическими и запланированными значениями могут анализироваться на любом уровне управления. Анализ также подвергаются различия между бюджетными данными и данными других подразделений или предприятий, среднеотраслевыми данными. Не менее важен также и анализ тенденций показателей во времени.

## 5. УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Промышленное предприятие включает целый ряд звеньев, самостоятельных и взаимодействующих систем со специфическими особенностями, участвующих в производстве и связанных общей задачей. Эти экономические звенья объединены в единую систему не только по общей целевой направленности (как функций управления), но и по стадиям реализации (подготовка информационной базы, анализ и оценка, формирование элементов налогообложения, исправление ошибок с участием аудита).

Методически все эти звенья и направления объединяет комплексный анализ на основе бухгалтерского учета, который является информационной базой аудиторской проверки. Учетно-аналитическая система в широком смысле – это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные, статистическую, техническую, социальную и другие виды информации.

Учетно-аналитическая система затрат включает этапы:

- сбор информации;
- обработка данных;
- формирование отчетных документов.

В итоге составляются бухгалтерские балансы и приложения к ним.

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах:

- неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;

- правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- разграничение текущих затрат на производство и капитальные вложения;
- регламентация состава себестоимости продукции.

В управленческом учете важнейшими составными частями аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости являются системы «стандарт-кост» (в отечественной практике – нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости) и «директ-костинг».

Управленческий учет – это внутрифирменное оперативное управление финансово-хозяйственной деятельностью, направленное на удовлетворение информационных потребностей менеджеров фирмы не обязательно самого высшего, а среднего уровня, которые и решают проблемы на крупном предприятии. Это достигается сопоставлением фактических результатов с расчетными. Управленческий учет формирует также довольно обширную информацию для обеспечения плановых управленческих решений, причем не только текущих, но и стратегически перспективных, поэтому его нельзя сводить только к системе учета. Информационная система внутрифирменного управления является конфиденциальной, независимой от системы публичного финансового учета и отчетности. Более того, правила составления публичной финансовой отчетности являются нормируемыми в централизованном порядке, причем обязательными для применения. Внутрифирменная информация регулируется только потребностями внутреннего управления.

## 6. СТРУКТУРА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Структура управленческого учета со временем претерпела весьма существенные изменения. Сначала, поскольку речь шла об управлении издержками, возникли такие структурные единицы, как места формирования текущих издержек.

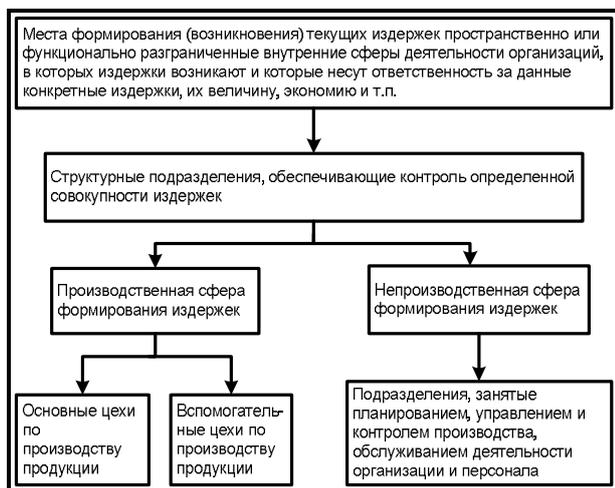


Рис. 2. Структура мест возникновения затрат

Структура мест возникновения затрат (см. рис. 2) стала основой для формирования информационной планово-учетной и организационной модели любого предприятия. Центр ответственности – это не структурное подразделение, в котором возникают какие-то издержки или доходы и т.д., а структурная единица,

которая возникает как результат децентрализации и делегирования ответственности от высших уровней управления к низшим. Если высший менеджер не передаст свои функции и не делегирует часть ответственности и соответственно прав на более низкие уровни управления, то в принципе выделить центр ответственности невозможно.

На рис. 3 представлены центры ответственности, которые возможны на предприятии. Центры издержек как начальная стадия развития управленческого учета представляют собой только один вид. Есть и другие центры (например, центры доходов). Это значит, что данная структурная единица несет расходы, но они являются настолько незначительными, что контролировать их смысла нет, а доходы, которые центр формирует (например, служба маркетинга на предприятии), намного превышают те расходы, которые несет данный объект. Центры прибыли – это симбиоз центра издержек и центра доходов там, где можно это организовать.

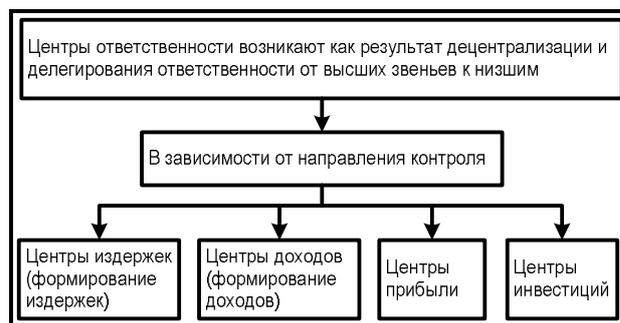


Рис. 3. Центры ответственности на предприятии

Для внутрифирменного управления существенное значение имеет хорошо налаженная информация обратной связи. Опыт внедрения управленческого учета во многих организациях свидетельствует о необходимости системного подхода к получению данной информации. Системный подход к организации информации обратной связи предполагает как минимум три системных блока:

- счета управленческого учета;
- внутрифирменная отчетность;
- план документооборота.

Счета управленческого учета методически и организационно должны быть обособлены от других счетов бухгалтерского учета, поскольку на них создается конфиденциальная информация для внутрифирменного управления, а также в отличие от других счетов отражается не только фактическая, но и планово-бюджетная информация в детальном разрезе по центрам ответственности, калькуляционным объектам, другим разрезам. Отражение плановых и фактических данных на счетах позволяет в реальном режиме времени получать отклонения от планово-бюджетных показателей в виде сальдо на счетах.

Обособленную информацию для управленческого учета можно получать на счетах разд. III Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 07.05.2003 № 38н). Их содержание следует расширить с целью получения всей необходимой информации для внутреннего управления в замкнутой системе счетов. В расширенный перечень счетов управленческого учета можно включить, сохранив названия тех счетов, кото-

рые уже действуют в утвержденном Плана счетов, и заняв свободные номера счетов другими минимально необходимыми счетами управленческого учета. Это, как минимум, следующие счета:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Возможны и другие схемы использования Плана счетов в формировании управленческой отчетности на предприятии.

Бухгалтерские счета, применяемые в обособленной системе для управленческого аналитического учета:

- создают завершенную информационную структуру, позволяющую получать внутреннюю управленческую информацию с достоверностью и точностью, присущими бухгалтерскому учету, но в закрытом режиме, заменяя бухгалтерский, во внутрифирменном управлении;
- позволяют накапливать информацию на счетах аналитического управленческого учета в режиме реального времени с отражением отклонений от планово-бюджетных показателей, что повышает оперативность контроля и управления, и отражать наряду с фактическими плановые данные путем бухгалтерских записей, что повышает внутреннюю дисциплину планирования, исключает необоснованные изменения бюджетов и смет центров ответственности;
- позволяют оперативно обобщать значимые для высшего руководства показатели и упорядоченно представлять информацию на все уровни управления.

Структура счетов управленческого учета выступает основополагающим стержнем, консолидирующим всю систему управленческого учета, не нарушая ее необходимой гибкости и оперативности.

Эффективно действующая система внутрифирменного учета должна включать:

- обоснованную структуру внутрифирменного управления по центрам финансовой отчетности, бизнес-процессам, сегментам деятельности;
- сметы и бюджеты для всей структуры управления с инструкциями исполнителям по их составлению и выполнению;
- план счетов управленческого учета, адаптированный к структуре внутрифирменного управления;
- методические указания по ведению счетов управленческого учета в соответствии с согласованным планом счетов;
- формы внутрифирменной отчетности и методические указания по их составлению, представлению и анализу;
- методы нормирования издержек, учета и анализа отклонений от норм с необходимыми инструкциями исполнителям;
- методы калькулирования по прямым и полным издержкам с распределением расходов по функциям, инструкции исполнителям;
- методы трансфертного ценообразования, инструкции исполнителям;
- план документооборота.

## 7. ПРИМЕНЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЕ УЧЕТА

Одной из тенденций развития учета в мире является переход на МСФО. В основе МСФО лежит представление о том, что бухгалтерский учет ведется для управления финансовыми вложениями и потоками со стороны инвестора, неважно, собственника или кредитора. В этом его главное отличие от традиционного

учета. Данное различие порождает основные особенности, определяющие развитие системы МСФО:

- приоритет баланса;
- отказ от исторической стоимости;
- замена концепции собственности концепцией контроля;
- переход от учета имущества к учету ресурсов, от брутто-оценок к нетто-оценкам;
- отказ от регулирования учета в пользу регулирования отчетности.

До широкого распространения ведения учета на базе МСФО в центре большинства учетных систем находился отчет, или, как его часто называют, счет прибылей и убытков. Центральное положение этот счет занял вместе с возникновением и развитием акционерного промышленного капитала, отделившего доходы от объекта собственности. Не случайно знаменитый французский ученый Пьер Гарнье утверждал первичность счета прибылей и убытков по отношению к балансу, который является лишь его следствием.

В современном управленческом учете широко используется традиционное калькулирование себестоимости, включая взаимосвязи «стандарт-кост», «директ-костинг», анализ «затраты – объем производства – прибыль», метод калькуляции себестоимости по операциям. Для достижения и сохранения передовых позиций в конкурентной борьбе все в большей степени потенциальным направлением развития управленческого учета становится ориентация на бюджетное планирование, что соответствует новой концепции менеджмента – управлению по целям. В условиях рынка именно бюджетирование становится основой планирования – важнейшей функции управления.

Современная система управления затратами и результатами не идентична прежней традиционной системе учета и контроля. Напротив, подлинное управление издержками и доходами начинается лишь тогда, когда в систему учета встраивается новая подсистема управленческого контроля – бюджетирование.

Бюджетная политика формируется с целью выработки и закрепления принципов формирования показателей бюджетных статей, методов их оценки; закрепления регламентов бюджетирования. По форме она аналогична учетной политике.

В среде специалистов существует понимание того, что традиционные системы управленческого учета затрат не обеспечивают организациям, действующим в изменчивой среде, получение информации, необходимой для эффективного управления и контроля. В настоящее время вопросы создания таких информационных моделей, способствующих совершенствованию деятельности центров ответственности на базе бюджетных бухгалтерий, исследованы в недостаточной степени. Теоретические разработки такой методологии в порядке постановки задачи рассмотрены лишь в трудах известных ученых – В.Б. Ивашкевича, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета.

В последние годы среди отечественных ученых и практиков ведется полемика вокруг управленческого учета:

- о его роли и месте в системе бухгалтерской информации;
- о его целях и задачах;
- о целесообразности государственного регулирования;
- о возможности построения самостоятельной системы управленческих счетов;
- о содержании управленческого учета;
- о соотношении и отличиях от финансового учета.

Переводные источники (как правило, представляющие англосаксонскую школу бухгалтерского учета) в целом отличаются единством мнений по вопросу о содержании управленческого учета, которые сводятся к тому, что управленческий учет представляет собой информационную систему, подготавливающую данные для оперативного управления производством. При этом управленческий учет рассматривается как один из типов информации (поддающейся количественной оценке и не поддающейся ей), которой оперирует менеджер.

Подобный разброс мнений может объясняться двумя причинами.

- Во-первых, в России термин «управленческий учет», в отличие от термина «бухгалтерский учет», законодательно не закреплен.

- Во-вторых, управленческий учет как специальная область научной и практической деятельности только формируется.

Уточнение содержания категории «управленческий учет», его места среди других видов учета требует предварительного рассмотрения вопроса о том, в каких формах должны реализовываться бухгалтерские функции в современных российских организациях.

В общем виде бухгалтерский учет можно рассматривать как информационную систему, измеряющую, обрабатывающую и передающую финансовые данные заинтересованным пользователям. Переход отечественной экономики от административных методов управления к рыночным условиям хозяйствования коренным образом изменил запросы пользователей бухгалтерской информации.

Значительно усложнился процесс управления организацией, получившей полную хозяйственную и финансовую самостоятельность. Бухгалтерский учет, выстроенный при административной системе, уже не способен удовлетворить требования современного руководителя.

Однако процесс реформирования российского учета, его переориентация с контрольных на управленческие функции идет крайне медленно. В большинстве случаев цель бухгалтерской службы современной российской организации считается достигнутой после сдачи ею бухгалтерской отчетности и проведения налоговых платежей.

До перехода к командно-административной экономике, в условиях нэпа, собственно учетом функции бухгалтеры не ограничивались. Помимо учетных вопросов, на них возлагалась ответственность за анализ полученной отчетной информации, подготовку справок для принятия и обоснования управленческих решений, за разработку бюджетов. Бухгалтерия того времени делилась на две службы – финансовую и производственную.

Аналогичная картина наблюдается сегодня на западных предприятиях, где отсутствуют плановые отделы, работающие изолированно от бухгалтерских служб. Бухгалтерия в западной фирме берет на себя обязанности планового отдела и аналитической службы, а бухгалтеры выполняют плановые и прогнозные функции. Вся информация, необходимая для управления предприятием, готовится бухгалтерами, а связанная с этим профессиональная деятельность получила название «экзаунтинг».

В определении бухгалтерского учета, данным Американской ассоциацией бухгалтеров, отмечается управленческий аспект: это процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и предоставления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений.

Несмотря на то что российская экономика лишь проходит путь становления рыночных отношений, уже имеются все предпосылки к тому, чтобы рассматривать бухгалтерскую деятельность с учетом ее управленческого аспекта.

Подобное расширительное толкование бухгалтерской профессии позволяет рассматривать управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета, назвав его «бухгалтерским управленческим учетом». В соответствии с данной концепцией организовано преподавание бухгалтерского учета в новом Государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В бухгалтерской системе, помимо учетной информации должны накапливаться и неучетные данные, а на выходе из этой системы формироваться отчеты для:

- внешних пользователей бухгалтерской информации;
- целей периодического планирования, анализа и контроля;
- принятия решений в нестандартных ситуациях.

Прерогативой финансового учета является составление отчетов первой группы (внешних отчетов). При этом внешними пользователями бухгалтерской информации могут быть владельцы акций и кредиторы (настоящие и потенциальные), поставщики, покупатели, представители налоговых служб и внебюджетных фондов, служащие предприятия.

Задачей бухгалтерского управленческого учета является составление аналитических справок и отчетов второй и третьей групп, информация которых предназначена для собственников организации, где осуществляется учет, и ее управляющих (менеджеров), т.е. для внутренних пользователей бухгалтерской информации. Эти отчеты должны содержать информацию не столько об общем финансовом положении предприятия, сколько о расходах и доходах по обычным видам деятельности. Содержание отчетов и аналитических справок может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности управляющего.

Из отчетности, составленной для внешних пользователей бухгалтерской информации, виден лишь интегрированный финансовый результат деятельности организации за отчетный период. Внутренняя отчетность, составленная по данным управленческого учета, позволяет оценить вклад каждого направления предпринимательской деятельности (сегмента бизнеса) в этот результат.

При составлении отчетов для внешних пользователей в системе финансового учета бухгалтер руководствуется действующими нормативными документами. В первую очередь это касается порядка формирования информации о важнейшем учетном показателе – себестоимости продаж. С учетом существующей законодательной базы в финансовом учете, в зависимости от задач, решаемых этой системой, возможны различные подходы к исчислению себестоимости.

Однако помимо учетной информации (расходы и доходы по обычным видам деятельности, рентабельность продукции, движение денежных потоков предприятия и т.д.) менеджеры нуждаются в информации неучетного характера (продажные цены, спрос на продукцию, ее конкурентоспособность и т.д.), которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании производственной деятельности. Подобная прогнозная информация также содержится в системе управленческого учета. Управленческий учет по суще-

ству обобщает и плановую, и нормативную, и прогнозную информацию, т.е. он намного шире чисто учетной процедуры наблюдения, измерения и регистрации. В нем формируется комплексная информация, не только строго определенная первичными документами. Здесь много прогнозной и расчетной информации, получаемой на основе анализа и экспертных оценок.

Таким образом, управленческий учет является важным элементом современной системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Дискуссионным на сегодняшний день является вопрос о связи управленческого учета с производственным. Все исследователи единодушны в одном: управленческий учет неотделим от производственного учета. Различными оказываются мнения о характере этой взаимосвязи. Анализ всего спектра существующих здесь концепций позволяет объединить их в три группы:

1. Производственный учет шире управленческого.
2. Понятия «управленческий» и «производственный» учет отождествляются.
3. Производственный учет является составной частью управленческого.

К современному производственному учету предъявляются иные требования, он призван:

- следить за текущими издержками;
- анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, сметами или прогнозами;
- выявлять возможные резервы экономии.

Он должен детально отражать все расходы, связанные с обычными видами деятельности организации. В рамках современного производственного учета разрабатывается методика и осуществляются процедуры учета и распределения затрат по подразделениям, видам деятельности, изделиям, экономическим регионам, периодам и другим направлениям; осуществляется измерение и учет отклонений от норм и смет расходов; представляется внутренняя информация для контроля текущих расходов, прогнозирования и планирования расходов, уточнения расходных норм и составления смет. Только в рамках производственного учета удается рассчитать себестоимость единицы продукции и приходящуюся на нее прибыль, а также уровень рентабельности. Однако производственный учет в современных условиях не является самоцелью. Его информация необходима, но не достаточна менеджерам для принятия управленческих решений во всем их многообразии. Поэтому производственный учет становится по существу ядром системы (информационно более емкой) под названием управленческий учет. Другими словами, производственный учет входит в состав управленческого учета как важнейший блок этой системы.

Общей информационной базой для составления регистров как финансового и управленческого, так и налогового учета является первичный учетный документ бухгалтерского учета. В различных видах финансовых, управленческих и налоговых регистров данная информация лишь группируется по различным основаниям в соответствии с задачами каждого вида учета. Областью пересечения финансового, управленческого и налогового учета является определение и распределение расходов, исчисление себестоимости готовой продукции, стоимости остатков незавершенного производства и др.

В литературе встречаются различные иллюстрации взаимосвязи управленческого учета с другими видами учета – производственным, финансовым, налоговым. Этот вопрос претерпел за последнее время существен-

ные изменения. Анализируемые взаимосвязи до вступления в действие гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ иллюстрируются рис. 1. Как отмечалось, производственный учет и калькулирование являются основой управленческого учета. Его «надстроечная» часть состоит из бюджетирования, внутренней (сегментарной) отчетности, управленческого контроля и управленческого анализа. Управленческий учет пересекается с финансовым в части учета затрат. Различие между ними, в первую очередь, состоит в уровне детализации доходов и расходов:

- в первом случае речь идет об аналитическом учете;
- во втором – о синтетическом.

Таблица 2

**СРАВНЕНИЕ ФИНАНСОВОГО, УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И НАЛОГОВОГО ВИДОВ УЧЕТА**

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно	Ведение учета необязательно	Ведение учета обязательно
Цель ведения учета	Составление финансовых документов для внешних пользователей	Информационное обеспечение внутрифирменного управления	Контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль
Правила ведения учета	Основан на общепринятых принципах ведения бухгалтерского учета	Учетные принципы формируются организацией самостоятельно исходя из целей и задач внутрифирменного управления	Основной принцип учета – обеспечение непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности, влекущих за собой изменение размера налоговой базы
Пользователи информации	Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации	Различные уровни внутрифирменного управления	Внешние и внутренние пользователи
Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета	Учетная политика для целей ведения финансового учета	Учетная политика для целей ведения управленческого учета	Учетная политика для целей ведения налогового учета
Принцип группировки расходов	По экономическим элементам	По статьям калькуляции	По экономическим элементам
Основной объект учета и отчетности	Организация как юридическое лицо	Структурные подразделения организации	Организация как юридическое лицо
Периодичность представления отчетности	Устанавливается законодательными нормативными актами	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и экономичности	По мере окончания налогового периода
Необходимость использования метода двойной записи	Использование обязательно	Использование возможно, но не обязательно	Использование не предусмотрено

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление бухгалтерской деятельности. Статьей 313 гл. 25 НК РФ цель налогового учета определена

как «формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций». При осуществлении этого вида учета организация должна руководствоваться специально разработанной учетной политикой для целей налогообложения и использовать аналитические регистры (в ряде случаев отличные от регистров финансового учета). Несмотря на то, что первичная база всех трех видов учета (финансового, управленческого и налогового) должна быть одинакова, каждый факт хозяйственной деятельности классифицируется и отражается ими по-своему, в соответствии с требованиями данного вида учета. Это совершенно разные направления бухгалтерской деятельности, отличающиеся собственными целями, задачами и конечными информационными результатами (см. табл. 2).

В заключение следует отметить, что, являясь внутрихозяйственным учетом, бухгалтерский управленческий учет способствует реализации всех функций управления, а именно:

- обоснованию управленческих решений;
- осуществлению экономического анализа;
- контролю за затратами и результатами;
- планированию производственной деятельности;
- мотивации и стимулированию исполнителей.

Данные бухгалтерского управленческого учета, сочетающего в себе признаки системного и внесистемного учета, представляются, в первую очередь, в форме сегментарной отчетности, что оказывает большое влияние на принятие управленческих решений на различных отраслевых предприятиях промышленности, в том числе и нефтедобывающих компаниях.

## Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая – от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая – от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 07.07.2003 № 104-ФЗ).
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 г., № 129-ФЗ.
4. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02», утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н (ред. от 30.12.99 г. № 107н).
7. «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ.
8. Методические рекомендации по управленческому учету, Министерство финансов РФ, Министерство экономического развития и торговли РФ и делегация ЕК в РФ.
9. Постановление Правительства «О Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности» от 06 марта 1998 г. №283 и др.
10. Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря 1995 г. №222-ФЗ.
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению: Приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н.
12. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденное приказом Минфина РФ № 34н от 29.07.1998 г.
13. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включенных в себестоимость

- продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 05.08.1992 №552 (с изменениями и дополнениями от 01.07.1995 №661).
14. Безруких П.С. Комментарий к Положению о составе затрат. – М.: изд-во «Бухгалтерский учет», 1999.
  15. Бухгалтерский учет. / Под ред. Ивашкевич В.Б., Безруких П.С. – М.: «Бухгалтерский учет», 1999.
  16. Иванова Н.Г. Аудиторская проверка затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. // Бухгалтерский учет. – 2001. №3.
  17. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1998.
  18. Луговой В.А. Организация бухгалтерского учета затрат на производство (1 часть) // Бухгалтерский учет 1996 №7.
  19. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета. // Бухгалтерский учет 2001 №7.
  20. Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях. – СПб.: Издательский Торговый Дом «Гарда», 2000.
  21. Апчерч А. Управленческий учет – принципы и практика.
  22. Николаева О.Е. Управленческий учет.
  23. Палий В. Управленческий учет.
  24. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. С. 161.
  25. Голованов А.А. Учет затрат на производство, доходов и финансовых результатов в условиях рыночных отношений // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. № 12. С. 29.
  26. Мирзаджанзаде А.Х. Технология и техника добычи нефти – М.: Недра, 1986 г.
  27. Бобрецкий Н.В., Юфин В.А. Основы нефтяной и газовой промышленности – М.: Недра, 1988 г.
  28. Гогопуло Н. Бухгалтерский учет затрат. «Финансовая газета. Региональный выпуск», № 5, 2001.
  29. Гришина О.В. Управленческий учет: затраты по обычным видам деятельности». Аудиторские ведомости», № 8, 2003.
  30. Ермакова Н.А. Учет нормативных затрат и отклонений по бизнес-процессам, видам деятельности и объектам калькулирования. «Современный бухучет», 2005, № 2.
  31. Сысоев Н.И. Отражение затрат в управленческом учете. «Бухгалтерский учет», № 6, 2002.

*Букалов Александр Вячеславович  
Барышникова Наталья Геннадиевна  
Чая Владимир Тигранович*

## Рецензия

В современных условиях наблюдается тенденция постепенного вытеснения традиционных подходов к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции более совершенными стратегиями производственного учета на предприятии.

Информация о затратах предприятия на производство конечного продукта позволяет решать целый комплекс вопросов, связанных с максимизацией прибыли, повышением уровня рентабельности, планированием производственной деятельности. В результате необходимость внутреннего управления затратами следует рассматривать как один из компонентов, присущий рыночным механизмам, объективно вытекающий из основной идеи рыночной экономики.

В этой связи рецензируемая публикация представляется весьма актуальной как с научной, так и практической стороны.

В статье впервые разработан качественно новый подход к решению проблемы совершенствования управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

В то же время на некоторые замечания общего и редакционного характера обращено внимание авторов. В последней редакции статьи ими учтены все замечания.

Публикация отвечает предъявляемым требованиям, содержит научную новизну и практическую ценность, представляет значительный интерес для широкого круга специалистов, отвечает всем требованиям и ее следует опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*В.П. Суиц, д.э.н., профессор, заместитель заведующего кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова*

## **2.8. THEORETICAL PREMISES OF CREATION AND EVOLUTION OF THE ADMINISTRATIVE REGISTRATION OF COSTS OF PRODUCTION**

V.T. Chaja, Doctor of Science (Economic), the Professor,  
the Academician of the Russian Academy  
of Natural Sciences;

N.G. Baryshnikova, the Substituent of the General Director  
of Open Company «DSM Press»;

A.V. Bukalov Post-graduate Student MEFI

In modern conditions the trend of step-by-step displacement of traditional positions to the registration of costs and a calculation of product cost by more perfect strategies of cost-centre accounting at firm is observed.

The information on costs of firm on production of a finite product allows to decide the whole complex of the problems linked to profit maximization, rise of a level of profitableness, programming of productive activity. As a result necessity of domestic handle of costs should be observed as one of the components, inherent in the market mechanisms, objectively outflowing of the basic idea of market economy.