

Список литературы

1. *Егоршин А. П.* Управление персоналом: [Учеб. для вузов] / А. П. Егоршин; [Нижегород. ин-т менеджмента и бизнеса]. – Н. Новгород, 2001. – 716 с.
2. *Моргунов Е. Б.* Управление персоналом: исследование, оценка, обучение: Учеб. пособие / Е. Б. Моргунов. – СПб.: Питер, 2001.

Резюме

У статті висловлюється думка стосовно управління соціальним розвитком персоналу організацій в сучасних умовах. Головною метою роботи є спроба соціологічного обміркування питань планування та прогнозування процесу соціального розвитку як механізму формування, розміщення та використання робочої сили в сучасних організаціях.

Summary

The problem of social development of organization personnel under modern conditions management is discussed. The main objective of the papers is an attempt at a sociological approach to the problem of planning and predicting the social development process as a mechanism of forming, distributing and using the man power in modern organizations.

УДК 658.012

Н. А. Перевозчикова, Г. А. Шавкун

**СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
КАК СРЕДСТВО ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ
УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ В ОБЛАСТИ
ОПТИМИЗАЦИИ ЗАТРАТ**

Ключевые слова: управленческий учет, место затрат, центр ответственности, системы учета затрат, контроллинг.

Управленческий учет привлекает все большее внимание руководителей высшего и среднего звена в последние годы.

Поскольку данные, предоставляемые управленческим учетом, позволяют сформировать полную, оперативную, реальную картину, складывающуюся на предприятии, а это, в свою очередь, дает возможность повысить эффективность управленческих решений, принимаемых собственниками предприятия.

Отметим, что в условиях рыночной экономики собственник предприятия ориентирован на получение прибыли в долгосрочной перспективе, размер которой зависит от многих факторов, важным из которых является качество управления затратами предприятия. В свою очередь, качество принятия управленческих решений в области затрат напрямую зависит от качества используемой информации.

На сегодняшний день информационное поле системы управления затратами заполняется в основном данными, поставляемыми бухгалтерским учетом. Не всегда, однако, информация финансового (бухгалтерского) учета соответствует критериям качества, предъявляемым к управленческой информации по следующим параметрам [1, с. 20]:

1. Понятность. Так как затраты отражаются в целом по предприятию и, в связи с этим, невозможно определить место возникновения затрат; менеджеры не знают, каким образом их снизить.

2. Точность, четкость и достоверность. Точные затраты на конкретный продукт отсутствуют или недостоверны вследствие установленной системы распределения накладных расходов по видам продукции.

3. Полнота. Нет в полном объеме данных о затратах на конкретный продукт и соотношении затрат по видам деятельности.

4. Своевременность. Финансовый (бухгалтерский учет) отражает состояние уже прошедших событий, то есть предоставляет так называемую «посмертную информацию».

С учетом всего выше перечисленного, можно говорить о целесообразности использования различных методов сбора, обработки и отражения информации. В экономически развитых странах эта проблема решена благодаря делению всей системы

бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовую и управленческую.

Большинство руководителей высшего и среднего звена считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета и ограничивается сферой финансов. Поэтому сложилось представление о существовании общей методике внутреннего учета, подобной правилам бухгалтерского учета. Однако управленческий учет – это не универсальная методика, а скорее подход к организации информационной системы предприятия, ориентированной на пользователя. Система управленческого учета может не соприкасаться с бухгалтерией и не оперировать финансовыми показателями [2, с. 52].

В соответствии с существующими классификациями можно выделить ряд различий между бухгалтерским и управленческим учетом, основными из которых являются следующие [3]:

1. Информация, формируемая в бухгалтерском учете и отчетности, акцентирует внимание в большей степени на финансовых показателях деятельности предприятия (объемы продаж, чистая прибыль, показатели ликвидности, оценка качества прибыли и т. д.). Информация, которая формируется в управленческом учете, является более многообразной. В управленческом учете акцент делается на неденежных показателях (оптимальная загрузка складских площадей, уровень квалификации персонала и скорость его роста, максимальное время, необходимое на выполнение заказа).

2. Финансовая отчетность строится на стандартных форматах финансовых отчетов. Управленческая отчетность, в свою очередь, – это, по большей части, отчеты, разработанные самими менеджерами конкретной компании, уникальные для каждого бизнеса. Причем количество этих отчетов может меняться в зависимости от конкретной ситуации, требований сегодняшнего и завтрашнего дня.

3. Управленческий учет базируется на школе количественного подхода, где в гораздо больших объемах применяется ап-

парат высшей математики, методы математической статистики, различные методы анализа.

4. В управленческом учете в первую очередь исследуются различные подсистемы предприятия, а не предприятие в целом.

Следовательно, управленческий учет является необходимым инструментом для повышения эффективности принимаемых управленческих решений в области оптимизации затрат предприятия.

Поэтому насущной проблемой является возможность такого внедрения управленческого учета на промышленных предприятиях Украины, что и стало целью данного исследования.

Для достижения поставленной цели были решены следующие задачи: обобщен существующий отечественный и зарубежный опыт внедрения управленческого учета на промышленном предприятии; проведен анализ сложившейся ситуации на украинских предприятиях; описана процедура организации управленческого учета на предприятии.

Проблеме внедрения управленческого учета на промышленном предприятии уделяли внимание многие специалисты. Так, согласно исследованиям В. Э. Керимова, В. Э. Селиванова, Е. В. Мининой [4], еще на начальных этапах становления социалистической системы хозяйствования функции бухгалтерских служб были значительно шире. Бухгалтер того времени по инерции занимался как учетной, так и планово-аналитической работой. Отмена коммерческой тайны и дальнейшее развитие административно-командной экономики, по существу, превратили бухгалтера в простого регистратора совершившихся фактов хозяйственной деятельности. Развитие и укрепление централизованного планирования способствовало постепенному отделению от бухгалтерской службы планово-экономических и финансовых отделов с передачей им части бухгалтерских полномочий. В результате этого процесса вся система бухгалтерского учета практически превратилась в финансовую и стала обслуживать исключительно государственные интересы. В последнее же десятилетие, отказавшись от централизованной системы управления

в пользу рыночной экономики, необоснованно стало принижаться значение планирования и, как следствие – техпромфинплана предприятия. Между тем бюджетирование в управленческом учете во многом напоминает ранее применявшийся в отечественной практике порядок разработки техпромфинплана. Кроме того, все виды анализа (оперативный, сравнительный, факторный, комплексный и др.), применяемые в управленческом учете, также хорошо известны еще советским ученым и практикам. В тот период не раз предпринимались настойчивые попытки внедрения внутреннего хозяйственного расчета, прообразом которого является одна из концепций управленческого учета – управление по центрам ответственности. Наряду с этим были глубоко проработаны вопросы, связанные с калькулированием себестоимости продукции, разработкой и применением нормативного метода учета, во многом похожего на систему учета «Стандарт-кост», применяемую в управленческом учете.

В то же время принимаемые меры не давали желаемого эффекта и не способствовали созданию целостной системы управленческого учета. Трудности на пути ее внедрения существуют и в настоящее время. Во многом это обусловлено действующей системой налогообложения, которая отнимает много времени и сил.

Первым этапом внедрения управленческого учета является определение структурного подразделения, которое будет этим заниматься на предприятии. Это может быть бухгалтерия или финансово-экономическая служба. В развитых странах в ряде компаний ответственность за реализацию функций управленческого учета возложена на бухгалтеров-аналитиков, которые работают в специально выделенном отделе управленческого учета, но в рамках бухгалтерии. Ответственность за реализацию функций бухгалтерского (финансового) учета закреплена за бухгалтерами широкого профиля, которые работают в других отделах. При этом целесообразно ввести должность контролера, который обязан осуществлять сбор и анализ учетной информации. При механическом применении такого варианта для отечественных компаний роль контролера возлагается на

главного бухгалтера. При этом традиционная бухгалтерия трансформируется в службу контроллинга. Служба контроллинга – это обслуживающая служба, выполняющая сервисную функцию для управленцев предприятия. Если руководитель несет ответственность за результат производственно-хозяйственной деятельности, то сотрудник отдела управленческого учета (в западной терминологии – бухгалтер-аналитик) – за «прозрачность» этого результата, то есть за методическую обоснованность всей процедуры подготовки принятия решений и отчетности, отражающей результаты принятых решений, их своевременность и согласованность между функциональными подразделениями [5, с. 90].

Важную роль на всех этапах управления должен играть бухгалтер-аналитик. В процессе планирования деятельности он должен принимать участие в составлении и согласовании бюджетов, разработке стандартов затрат, составлять расчеты, которые касаются возможных последствий будущих событий; выполняя контролируемую функцию – осуществлять сопоставление фактических данных о деятельности с планами или бюджетами, рассчитывать, анализировать и интерпретировать отклонения. Для обеспечения принятия решений на разных стадиях и уровнях управления бухгалтер-аналитик обобщает, систематизирует и предоставляет необходимую информацию, готовит рекомендации относительно возможных последствий выбранного направления действия.

Очевидно, что функции, выполняемые бухгалтером-аналитиком, значительно шире, чем бухгалтера, который только регистрирует хозяйственные операции в системе счетов методом двойной записи.

Напрашивается вывод, что бухгалтерия в том состоянии, в котором она сейчас находится на украинских предприятиях, вряд ли сможет справиться с функциями службы контроллинга. Для этого лучше подходит финансово-экономическая служба, которая в состоянии выполнить перечисленные выше функции бухгалтера-аналитика.

Вторым этапом является определение структурного подразделения, в функции которого войдет ведение управленческого учета, руководству предприятия необходимо сделать выбор в пользу одной, наиболее приемлемой для предприятия системы из существующих систем данного учета. Современные системы управленческого учета различаются по нескольким признакам, основными из которых являются оперативность и полнота учета затрат в себестоимости продукции. Согласно первому признаку, можно выделить систему, в которой осуществляется учет фактических затрат, и систему, в которой составляется стандартная (нормативная) калькуляция и происходит постоянное сравнение фактических затрат с нормами («стандарт-кост»). В соответствии со вторым признаком выделяют систему с полным включением затрат в себестоимость продукции и систему с неполным, ограниченным включением затрат в себестоимость по какому-либо признаку.

Каждая система управленческого учета имеет свои достоинства и недостатки, изучению которых посвящены труды многих отечественных и зарубежных экономистов (В. Г. Лебедева, Т. Г. Дроздовой, В. П. Кустарева, А. Н. Асаула, А. Д. Шеремета, К. Друри и др.), и поэтому в данной статье нет смысла уделять внимание сравнительному анализу данных систем. Заметим, что на выбор «своей» системы оказывают влияние многие факторы: экономические, юридические, организационные, технико-технологические, а также компетентность руководителей и их готовность внедрять управленческий учет на предприятии.

Следующим этапом при создании системы управленческого учета на предприятии является выделение мест возникновения затрат, центров затрат и центров ответственности.

Места возникновения затрат – это структурные единицы и подразделения (рабочие места, бригады, производства, участки, цеха, отделы и т. п.), в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов и по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства в целях контроля и управления затратами,

организации внутреннего хозяйственного расчета. Они являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям себестоимости. Аналитический учет по местам возникновения затрат организуется в рамках существующей иерархической соподчиненности (цех–участок–бригада).

Места возникновения затрат делятся на производственные, обслуживающие и условные. К производственным обычно относят цеха, участки, бригады. К обслуживающим – отделы, службы управления, склады, лаборатории. К условным местам возникновения относят затраты, не связанные с конкретными структурными подразделениями (например, административно-управленческие расходы в целом или какая то их часть могут быть также цеховыми расходами, не относящимися к конкретным службам цеха). Производственные места возникновения затрат складываются из многих мест потребления ресурсов различного технологического уровня. Основные – изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги на сторону. Вспомогательные – обслуживают внутренние технологические процессы. В основных центрах ответственности затраты учитывают в разрезе объектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг, в обслуживающих – в поэлементном разрезе издержек [6, с. 101]

Центры затрат – это структурное подразделение предприятия, в котором имеет смысл организация нормирования, планирования, учета затрат, а также оценки эффективности использования производственных ресурсов. Выделение центров затрат осуществляется на основе единства используемого оборудования, выполняемых операций (функций). Руководитель центра затрат несет ответственность за величину и эффективность затрат в своем подразделении.

Деление производственных подразделений (цехов, участков) на многие центры затрат обеспечивает более точное распределение косвенных расходов, особенно по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, и отнесение их на аналитические

счета этих центров прямым путем. А это, в свою очередь, создает условия для их прямого отнесения на аналитические счета носителей затрат или более точного распределения по объектам калькулирования.

Группировка затрат по центрам связана с ростом учетно-вычислительных работ. Поэтому очень важно оценить целесообразность их выделения с точки зрения полезности информации о затратах, которую они предоставляют для принятий управленческих решений.

Центр ответственности – это подразделение предприятия, возглавляемое менеджером, обладающим делегированными полномочиями и отвечающим за финансово-хозяйственные результаты деятельности своего подразделения. Выделяют четыре типа центров ответственности: центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций [6, с. 102].

Центры ответственности целесообразно выделять по принципу производственного функционирования – снабжение, производство, сбыт, управление. Это позволит устанавливать нормативную или предельную величину затрат, за которую несет ответственность конкретный руководитель.

Цель создания центров ответственности – более четкая организация контроля и регулирования затрат как функции управления, обеспечение четкой персонифицированной ответственности за уровень отдельных расходов и затрат на предприятии. Суть этого процесса состоит в сравнительном анализе полученных данных, в выявлении причин отклонения, установлении ответственных за эти отклонения и своевременном принятии соответствующих мер.

В целях обеспечения регулируемости уровня затрат важно планировать и учитывать по центру только те затраты, которые поддаются влиянию руководителя этого центра ответственности. В противном случае невозможно будет персонифицировать ответственность за отклонения затрат от планового уровня и вовремя принять корректирующие меры.

Следует иметь в виду, что центры ответственности и центры затрат могут полностью совпадать.

Создание эффективной системы управленческого учета на предприятии требует реорганизации как учетных форм и регистров, обслуживающих отдельные процессы, так и финансовых потоков, имеющих важное информационное значение.

Работникам, ответственным за составление отчетов, необходимо регулярно анализировать качество и источники информации по местам возникновения и центрам ответственности, а анализом сложившихся ситуаций должны заниматься руководители. Если отдельные показатели формируются целым рядом подразделений, то принадлежащая нескольким владельцам информация должна быть однородной, что делает целесообразным организацию общих финансовых потоков.

Управленческий учет является одним из средств повышения эффективности функционирования системы управления затратами предприятия, так как он позволяет:

- получать информацию о затратах по всей цепочке их формирования и учета: место возникновения затрат – центр затрат – центр ответственности;
- персонифицировать ответственность за отклонение затрат от нормативных (плановых) значений;
- заниматься прогнозированием затрат;
- сокращать время принятия управленческих решений и повышать их качество на этапе контроля.

Внедрение системы управленческого учета на промышленных предприятиях Украины как одного из основных элементов системы управления затратами процесс сложный, но интересный, так как сегодня перед менеджерами предприятия все чаще ставится проблема не уменьшения, а оптимизации затрат с целью усиления конкурентных позиций предприятия на рынке и достижения им устойчивого финансово-экономического состояния. Поэтому авторы статьи будут продолжать свои исследования в данном направлении.

Список литературы

1. *Зубко В.* Эффективность и система учета (внедрение системы управленческого учета на основе маржинального метода учета затрат / В. Зубко // Финансовый директор. – 2004. – № 11. – С. 20–24.
2. *Мурынов А. А.* Постановка и реструктуризация управленческого учета в организации / А. А. Мурынов, А. В. Романенко, И. Л. Барина // Материалы конференции «Роль аналитика в управлении компанией». – М., 2002.
3. *Аверчев И.* Введение в управленческий учет / И. Аверчев // Московский бухгалтер. – 2003. – № 11. – С. 15–19.
4. *Керимов В. Э.* Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / В. Э. Керимов, П. В. Селиванов, Е. В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. – С. 41–49.
5. *Зарубин С.* Система управленческого учета (Украина) / С. Зарубин // Финансовый директор. – 2003. – № 3. – С. 86–91.
6. *Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие / Под общей ред. Г. А. Краюхина.* – СПб.: Изд. Дом «Бизнес-пресса», 2003. – 256 с.

Резюме

У даній статті розглянуто управлінський облік як інструмент для прийняття якісних управлінських рішень у сфері оптимізації витрат промислового підприємства; проаналізовано ситуацію, що склалася на українських підприємствах з управлінським обліком; обґрунтовано доцільність і описано процедуру (з виділенням етапів) організації управлінського обліку на промисловому підприємстві.

Summary

The article considers management account as an instrument of taking qualitative management decisions in the field of optimization of expenses of an industrial enterprise. The situation of management account at Ukrainian enterprises has been analyzed. The expediency of organizing management account at on industrial enterprise has been substantiated, it procedure and stages have been described.