

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК СРЕДСТВО ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА ПЛАНИРОВАНИЯ ЗАТРАТ

Розглянуто сутність управлінського обліку, а також доцільність і процедуру його організації на промислових підприємствах для підвищення якості процесу планування витрат на виробництво продукції.

В последние годы все более популярным среди руководителей высшего и среднего звена становится управленческий учет. Это связано с тем, что данные предоставляемые финансовым (бухгалтерским) учетом не позволяют сформировать полную, оперативную, реальную картину складывающуюся на предприятии и в связи с этим затрудняют процесс планирования затрат и как следствие принятие управленческих решений как собственниками предприятия, так и менеджерами.

В условиях рыночной экономики собственник предприятия, в первую очередь, ориентирован на получение прибыли, размер которой зависит от многих факторов но прежде всего от качества планирования затрат предприятия. В свою очередь, качество планирования напрямую зависит от качества используемой информации.

Информационное поле при планировании заполняется в основном данными, поставляемыми бухгалтерским учетом. Однако, информация финансового (бухгалтерского) учета не соответствует критериям качества, предъявляемым к управленческой информации по следующим параметрам [1, с. 20]:

1. Понятность. Менеджеры не знают каким образом снизить затраты, т. к. они отражаются в целом по предприятию и, соответственно, невозможно определить место возникновения затрат.

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 полных данных о затратах на конкретный продукт и соотношении затрат по видам деятельности.

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

Для удовлетворения всех перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и отражения информации. В экономически развитых странах эта проблема решена благодаря делению всей системы бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовую и управленческую.

Многие менеджеры считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета и ограничивается сферой финансов. При этом создается представление о существовании общей методики внутреннего учета, подобной правилам бухгалтерского учета. Однако управленческий учет – это скорее подход к организации информационной системы предприятия, ориентированной на пользователя, чем какая-либо универсальная методика. Система управленческого учета может не соприкасаться с бухгалтерией и не оперировать финансовыми показателями [2, с. 52].

Специалисты выделяют несколько различий между бухгалтерским и управленческим учетом, основными из которых являются следующие [3]:

1. Информация, формируемая в бухгалтерском учете и отчетности, акцентирует внимание преимущественно на финансовых показателях деятельности предприятия (объемы продаж, чистая прибыль, показатели ликвидности, оценка качества прибыли и т.д.). Информация, которая формируется в управленческом учете, гораздо более многообразна. В управленческом учете гораздо больше внимания уделяется неденежным показателям (оптимальная загрузка складских площадей, уровень квалификации персонала и скорость его роста, максимальное время, необходимое на выполнение заказа).

2. Финансовая отчетность строится на известных уравнениях баланса, правилах двойной или одинарной записи, т.е. на стандартных форматах финансовых отчетов. В свою очередь управленческая отчетность – это, по большей части, отчеты, разработанные самими менеджерами конкретной компании, уникальные для каждого бизнеса. Причем количество этих отчетов определяется конкретной ситуацией, требованиями сегодняшнего и завтрашнего дня.

3. В управленческом учете в гораздо больших объемах используется аппарат высшей математики, методы математической статистики, различные методы анализа.

4. В управленческом учете в гораздо большем объеме исследуются различные сегменты деятельности предприятия, а не предприятие в целом.

Таким образом, управленческий учет является необходимым инструментом для осуществления планирования и принятия качественных управленческих решений в области оптимизации затрат предприятия.

Целью данного исследования является изучение возможности внедрения управленческого учета на промышленных предприятиях Украины для повышения качества процесса планирования затрат на

производство. Для достижения поставленной цели использовались методы обобщения существующего отечественного и зарубежного опыта внедрения управленческого учета на предприятиях, а также анализ сложившейся ситуации в украинской экономике.

Было бы ошибочно воспринимать управленческий учет как нечто новое, появившееся совсем недавно в экономическом пространстве стран СНГ. Согласно исследованиям, проведенным Керимовым В.Э., Селивановым В.Э., Мининой Е.В. [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 плано-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 плано-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.

Однако все предпринимаемые меры не давали должного эффекта и не способствовали созданию целостной системы управленческого учета. Определенные трудности на пути ее становления имеются и в настоящее время. Многие главные бухгалтера вину за это, в основном, относят на существующую систему налогообложения, отнимающую много времени и сил, не хватающих для организации эффективной системы управленческого учета.

Прежде чем внедрять управленческий учет необходимо выяснить какая служба будет этим заниматься на предприятии. В принципе есть две основные альтернативы: бухгалтерия или финансово-экономическая служба. За рубежом в ряде компаний ответственность за реализацию функций управленческого учета закреплена за бухгалтерами-аналитиками, 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 прочих отделах. Такая структура предполагает введение должности контроллера, на которого возложена ответственность за удовлетворение как внутренних, так и внешних потребностей компании в учетной информации. Если механически применить такой вариант для украинских компаний, тогда роль контроллера должна быть возложена на главного бухгалтера. В таком варианте традиционная бухгалтерия трансформируется в службу контроллинга. Служба контроллинга – это обслуживающая служба, выполняющая сервисную функцию для менеджмента. Если руководитель несет ответственность за результат производственно-хозяйственной деятельности, то сотрудник отдела управленческого учета (в западной терминологии – бухгалтер-аналитик) – за «прозрачность» этого результата, т.е. за методическую обоснованность всей процедуры подготовки принятия решений и отчетности, отражающей результаты принятых решений, их своевременность и согласованность между функциональными подразделениями [5, с. 90].

Бухгалтер-аналитик должен играть значительную роль на всех этапах управления, а особенно на этапе планирования затрат, в процессе которого он принимает участие в составлении и согласовании бюджетов, разработке стандартов затрат, составлении расчетов, которые касаются возможных последствий будущих событий. 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.

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

Таким образом, бухгалтерия в том состоянии, в котором она сейчас находится на украинских предприятиях вряд ли сможет справиться с функциями службы контроллинга. На наш субъективный взгляд лучше всего для этого подходит финансово-экономическая служба, для которой перечисленные выше функции бухгалтера-аналитика по плечу.

После определения структурного подразделения, в функции которого войдет ведение управленческого учета, руководству предприятия необходимо выбрать одну из систем данного учета, наиболее приемлемую для предприятия. Существующие системы управленческого учета различаются по нескольким признакам,

основными из которых, на наш взгляд, являются оперативность и полнота учета затрат в себестоимости продукции. Согласно первому признаку выделяют 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 заслуживает внимания, изучению их достоинств и недостатков посвящены труды многих отечественных и зарубежных экономистов (Лебедева В.Г., Дроздовой Т.Г., Кустарева В.П., Асаула А.Н., Шеремета А.Д., Друри К. и др.), поэтому мы не будем останавливаться на сравнительном анализе данных систем, а лишь заметим, что на выбор «своей» системы оказывают влияние многие факторы: экономические, юридические, организационные, технико-технологические, а также компетентность руководителей и их желание внедрять управленческий учет на предприятии.

Следующим шагом 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.

Места возникновения затрат 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].

Под центром затрат понимают структурное подразделение предприятия, в котором имеет смысл организация нормирования, планирования, учета затрат, а также оценки эффективности использования производственных ресурсов. Основой выделения центров затрат является единство используемого оборудования, выполняемых операций (функций). Руководитель центра затрат отвечает 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 связано с ростом учетно-вычислительных работ. Поэтому очень важно оценить целесообразность их выделения с точки зрения полезности информации о затратах, которую они предоставляют для принятия 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 необходимо выделять по принципу производственного функционирования – снабжение, производство, сбыт, управление. Это позволит устанавливать нормативную или предельную величину затрат, за которую несёт ответственность конкретный руководитель.

Смысл 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 сравнении полученных данных с плановыми, в выявлении причин отклонения, установления ответственных за эти отклонения и своевременном принятии соответствующих мер.

В целях обеспечения регулируемости уровня затрат важно планировать и учитывать по центру только те затраты, на которые руководитель этого центра ответственности может оказать значительное влияние. 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.

Таким образом, управленческий учет является одним из средств повышения качества процесса планирования затрат 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.

Организация управленческого учета на промышленных предприятиях Украины с целью повышения качества планирования затрат производства и всей системы управления затратами предприятия процесс сложный, но крайне необходимый, 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.

Литература

1. Зубко В. Эффективность и система учета (внедрение системы управленческого учета на основе маржинального метода учета затрат // Финансовый директор. – 2004. – № 11. – С. 20-24.
2. Мурынов А.А. Постановка и реструктуризация управленческого учета в организации / Мурынов А.А., Романенко А.В., Барина И.Л. // Материалы конференции «Роль аналитика в управлении компанией». – М.: ИФК «Альт». – 2002. – С. 52-57.
3. Аверчев И. Введение в управленческий учет // Московский бухгалтер. – 2003. – № 11. – С. 15-19.
4. Керимов В.Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. – С. 41-49.
5. Зарубин С. Система управленческого учета (Украина) // Финансовый директор. – 2003. – № 3. – С. 86-91.
6. Управление затратами на предприятии: Учебное пособие / Под общей ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. – 256 с.

Надійшла 21.6.2005 р.

УДК 504.03.001.57

Е.В. РОЗДОБУДЬКО
Дніпродзержинське відділення МАУП

ЕКОНОМІЧНИЙ МЕХАНІЗМ ПЛАНУВАННЯ ТОРГІВЛІ ЛІЦЕНЗІЯМИ НА ПРАВО ВИКИДУ ЗАБРУДНЮЮЧИХ РЕЧОВИН В АТМОСФЕРУ

Розглянуто економічний механізм планування керованої торгівлі ліцензіями на право викиду забруднюючих речовин в атмосферне повітря згідно концепції "осередку". Показано, що перерозподіл викидів між підприємствами зменшує шкідливі викиди і капітальні витрати на їх уловлення та дає економічний ефект.

При розробці бізнес-планів підприємств особливу увагу треба приділяти заходам по захисту навколишнього природного середовища (НПС). Це в значній мірі стосується промислових міст, що знаходяться в зоні екологічної небезпеки і в яких проводиться еколого-економічний експеримент по поліпшенню захисту НПС. Сукупний збиток, завданий регіонам викидами забруднюючих речовин підприємств, завдає в цілому соціальну й еколого-економічну шкоду.

Технічних проблем щодо зменшення забруднення НПС не існує і це проблема цілком економічна, що викликана дорожнечою уловлюючого устаткування та його експлуатації.

Місто Дніпродзержинськ включене в так звані пріоритетні списки міст з найбільшим забрудненням атмосфери.