

Западная практика управленческого учета

Западные системы управленческого учета можно классифицировать по ряду признаков.

В качестве первого признака классификации можно предложить принцип взаимосвязи обеих учетных подсистем предприятия – финансовой и управленческой. В практике западного учета применяются два варианта связи между управленческой и финансовой бухгалтериями. Эта связь может осуществляться при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной (монистической, однокруговой) системе учета на предприятии. В этом случае речь идет о первом варианте связи. Если система управленческого учета автономная, замкнутая, то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как отраженные, зеркальные счета, или счета – экраны. Это второй вариант.

В настоящее время общая бухгалтерия на Западе подразделяется, как правило, на две подсистемы внешнюю - финансовую и внутреннюю - управленческую (производственную, эксплуатационную). Такое подразделение обусловлено различием в целях и задачах внешней и внутренней бухгалтерии.

Международные бухгалтерские стандарты, основные принципы учета имеют отношение именно к системам финансового учета. Что касается внутренней учетной системы на предприятии, то вопрос о том, создавать ее

или нет, решает сама администрация фирмы. В системе внутреннего учета создается, прежде всего, информация об издержках.

Издержки производства - один из основных объектов управленческого учета. Они группируются и учитываются по видам, местам их возникновения и носителям затрат.

Места возникновения затрат - это структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цеха и т.п.). Под носителями затрат понимают виды продукции (работ, услуг) данного предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

В системе управленческого учета обязательно выделяются такие объекты учета, как " центры ответственности ". Управление издержками происходит через деятельность людей, которые должны отвечать за целесообразность возникновения того или иного вида расходов. Центр ответственности – структурный элемент предприятия, в пределах которого менеджер ответственен за целесообразность понесенных расходов.

Администрация решает сама, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности.

Другим объектом управленческого учета являются результаты, которые могут также учитываться по местам возникновения затрат и по носителям затрат. В процессе сопоставления затрат и результатов различных объектов учета выявляется эффективность производственно - хозяйственной деятельности. Для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия создается система трансфертного ценообразования. Трансфертная цена (также представляющая собой объект управленческого учета) - это цена, используемая при расчетах между внутренними структурными подразделениями предприятия за передаваемые друг другу продукцию, работы и услуги.

Информация управленческого учета обычно представляет собой коммерческую тайну предприятия, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности, которая является также одним из объектов управленческого учета. Эта учетная система практически не регламентируется западным законодательством.

Важнейшая характеристика западных систем управленческого учета - оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых) затрат и учет затрат по системе "стандарт - кост". Система "стандарт - кост" включает разработку стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов с целью контроля за формированием фактической себестоимости и активного управления процессом ее формирования.

Третьим признаком классификации систем управленческого учета является полнота включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг). Здесь можно говорить о двух вариантах. Первый - традиционный вариант учета затрат на производство и калькулирования себестоимости предполагает разделение всех текущих издержек производства на прямые (непосредственно относимые на объекты калькулирования) и косвенные (относимые на объекты калькулирования только в конце отчетного периода при распределении между ними пропорционально той или иной базе). Это так называемый метод учета и калькулирования полной себестоимости.

Под другим вариантом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается подход, когда в разрезе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Себестоимость может включать только прямые затраты; только переменные, то есть зависящие от изменения объемов производства, затраты; она может калькулироваться на основе только

производственных расходов, связанных с изготовлением данной продукции, выполнением работ или оказанием услуг, даже если они носят косвенный характер. Но, несмотря на различную полноту включения в себестоимость объекта калькулирования различных видов расходов, общим для этого подхода является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической сущности составляют часть текущих издержек, не включаются в калькуляцию, а возмещаются единой суммой из выручки (или валовой прибыли). В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости.

Рыночные процессы, определяющие усложнения ориентации отдельного товаропроизводителя, влияющие на колебания объемов производства и реализации продукции, с одной стороны, а также увеличение доли постоянных затрат в их общем объеме, с другой стороны, существенно сказываются на поведении себестоимости изделий, а значит, и на их прибыли. По мере усиления этих тенденций увеличивается потребность товаропроизводителей в информации о затратах на изготовление изделий и их реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства. Такую информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маргинальном доходе (сумме покрытия) – разнице между ценой продажи (выручкой от реализации) и неполной себестоимостью изделия или реализованной продукции в целом и дает система "директ - костинг".

В условиях постоянно развивающегося рынка администрация и менеджеры должны всегда иметь под рукой оперативную информацию о том, во что же обходится предприятию производство продукции, оказание услуг, осуществление того или иного вида деятельности вне зависимости от того, каков размер оклада у директора или главного бухгалтера, каковы затраты на содержание офисов или другие подобные управленческие расходы. Поэтому

сегодня часто в теории и практике управления себестоимостью и прибылью на Западе декларируется и применяется следующий принцип: самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг.

Важно, что, применяя систему "директ - костинг" (систему учета сумм покрытия или маржинального дохода), можно оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами (себестоимостью, выручкой, прибылью, маржинальным доходом). Эту взаимосвязь можно изучать и графически, и аналитически. Строится так называемый график точки критического объема производства, то есть такого его объема, при котором выручка от реализации продукции равна ее полной себестоимости. Из этого определения точки критического объема производства (К) выводится формула ее расчета $K = Z_{\text{пост}} / \text{МДизд.}$, где $Z_{\text{пост}}$ - величина условно - постоянных затрат в составе текущих издержек производства отчетного периода, МДизд. - величина маржинального дохода на единицу продукции (разница между ценой реализации изделия и величиной его себестоимости, исчисленной по условно - переменным расходам).

Для обеспечения этих аналитических расчетов необходимо вести отдельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по изделиям.

Система "директ - котинг" заостряет внимание руководства предприятия на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) по предприятию в целом и по различным изделиям. Она позволяет учитывать изделия с большой рентабельностью, чтобы переходить в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий. За счет сокращения статей себестоимости упрощается ее нормирование, учет, контроль и к тому же

улучшается учет и контроль условно - постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли предприятия.

Основное достоинство системы учета сумм покрытия в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управлению предприятием. В первую очередь это касается возможности проводить эффективную политику цен. Традиционные классические методы ценообразования, основанные на калькуляции полной фактической себестоимости, не всегда обеспечивают эффективность ценовой политики предприятия, работающего на рынке.

В настоящее время на Западе более популярны подходы к ценообразованию, при которых прежде всего учитываются факторы, более относящиеся к спросу, чем к предложению, то есть оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. После того, как установлена цена равновесия, предприятие должно проанализировать все свои затраты и постараться максимально сократить их.

Помимо информации о величине затрат, связанных непосредственно с производством того или иного изделия, менеджерам предприятия нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Поэтому в западном управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены. Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара; он равен полной себестоимости изделий. Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты; он равен себестоимости в части только прямых (переменных или производственных) затрат.

С учетом по системе "директ-костинг" также связана возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации.

Частыми для предприятий, работающих в условиях рынка, являются ситуации, связанные с недогрузкой производственных мощностей. Возникают так называемые "холостые издержки" - часть постоянных затрат, приходящихся на долю неиспользованных производственных мощностей. В таких случаях к правильным решениям может привести только информация, получаемая в системе учета "директ-костинг".

Имея учетные данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия (маржинальном доходе) по изделиям, можно решать такие управленческие задачи, как оптимизация ассортимента выпускаемой продукции при наличии узких мест, целесообразность принятия дополнительного заказа по ценам ниже обычных, производить ли внутри предприятия или закупать комплектующие на стороне, определение оптимального размера партии или серии деталей (продуктов), выбор и замена оборудования и другие.

При современном уровне развития рыночных отношений на Западе неизмеримо усложняется ориентация предприятия, что ведет не просто к возрастанию роли управления им, а к качественным изменениям во всей структуре и методах управления. Довольно быстро происходит процесс интеграции традиционных методов учета, анализа, нормирования, планирования и контроля в единую систему получения, обработки информации и принятия на ее основе управленческих решений, систему, которая управляет предприятием, будучи ориентирована на достижение не только оперативных текущих целей получения прибыли того или иного размера, но и на глобальные стратегические цели, выживание предприятия, его экологический нейтралитет, сохранение рабочих мест, то есть на социальные факторы, систему, в которой преобладающим становится не узкое, конкретное, ортодоксальное мышление управляющих делами, а

системное, комплексное решение проблем. Эти объективные тенденции и процессы на Западе в основном и определяют термином "управленческий учет".

Управленческий учет появился на Западе под влиянием развития и углубления рыночных процессов, как элемент практической деятельности предприятий и фирм. Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия.

Термин "учет" в понятии "управленческий учет" необходимо понимать в широком смысле. Управленческий учет не представляет собой учет в узком смысле как систему сбора, регистрации и обобщения информации.

Это скорее система управления предприятием, интегрирующая в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняющая их достижению единой цели.

Эта дисциплина имеет свой предмет - затраты и результаты деятельности субъекта рыночных отношений. Для управления процессом методы различных дисциплин - учета (оперативного, бухгалтерского, статистического), анализа, контроля, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, математических методов и других.

Таким образом, особенностью развития западного учета в современных условиях является его модификация в сложные системы управления предприятиями и фирмами, важнейшей составной частью которых является управленческий учет.

Список литературы:

1. Бабаева, З. Ш. Бухгалтерский учет в зарубежных странах/З. Ш. Бабаева. -Ростов-на-Дону: Феникс, 2007. -256 с. -(Высшее образование).
2. Бабаева З.Ш. Учетная политика организации в соответствии с новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете». //Международный бухгалтерский учет. 2012. № 42. С. 58-62.
3. Суйц В.П. Управленческий учет: учебник – М: Высшее образование,2007.
4. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М: Финансы и статистика, 1994.