

**Федоренко Н.П.**

## **ТЕНДЕНЦИИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Переход к рыночной экономике в Украине связан с процессом трансформации и структурным переустройством её отраслей, с применением прогрессивных методов управления. Особое значение приобретает проблема обеспечения органов государственного и регионального управления и непосредственно самих предприятий соответствующей теоретической и методической базой полной и исчерпывающей информацией состояния производства.

Вполне закономерным, является тот факт, что современных условиях, требует дальнейшего развития и совершенствования постановка управленческого учёта в Украине.

Цель написания статьи заключается в исследовании современных подходов формирования экономической информации в управленческом учете.

В определённой мере эти проблемы находят свои ответы в публикациях народного депутата Украины Ирины Белоусовой, президента Ассоциации бухгалтеров и аудиторов Украины Николая Белоусова, академика, к.э.н. Валерия Пархоменко и других [6,7,8].

Заслуживает внимания монография авторов В.С. Пономаренка, О.М. Ястремской, В.М. Луцковского «Механизм управления предприятием: стратегический аспект», в которой детально рассмотрены теоретические основы и практические рекомендации использования механизма управления.

В условиях «относительной» стабилизации экономики в Украине, формирование необходимой (первоочередной) нормативной базы и завершение перехода на национальные стандарты бухгалтерского учёта, всё в большей степени возникает потребность в получении полной и достоверной информации об уровне производственных затрат, состоянии активов предприятия, финансовых результатах. До последнего времени получение прибыли достигалось не путём снижения затрат на производство, а за счёт повышения отпускных цен. В настоящее время, после проведения денежной реформы курс гривны стабилизировался, значительных изменений гривны в отношении к себестоимости продукции не наблюдается. Опыт развитых стран свидетельствует, что по мере развития рыночных решений внимание к затратам на производство продукции, к её себестоимости будет неуклонно повышаться. Согласно П(С)БУ 16 себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) состоит из производственной себестоимости продукции (работ, услуг), которая была реализована в течение отчётного периода, нераспределённых постоянных общепроизводственных расходов и сверхнормативных производственных расходов [5].

В случае формирования себестоимости соответственно П(С)БУ №16 возникает несоответствие с Типовым положением от 26.04.1996 г. № 473. Так, статьёй 30 данного положения предусмотрено: «На основании данных сводного учёта затрат на производство складывается калькуляция фактической себестоимости, которые используются для контроля за выполнением плана себестоимости как отдельных видов товарной продукции, так и всей товарной продукции. Отчётные калькуляции складываются на все изготовленные предприятием виды продукции» [2,5].

Таким образом все затраты в конечном итоге включались в себестоимость отдельных видов продукции и позволяли определять эффективность производства готовой продукции. Не включение общехозяйственных и других затрат в производственную себестоимость приведёт к тому, что не осуществляется калькулирование полной фактической себестоимости, необходимой для контроля за уровнем затрат и их окупаемостью, определение рентабельности, принятие решений перспектив дальнейшего развития производства. Поэтому очень важно, чтобы общепроизводственные затраты включались в себестоимость готовой продукции соответствующего отчётного периода.

Возникает необходимость в разработке предложений по усовершенствованию бухгалтерского учёта затрат на производство.

Опыт развитых стран свидетельствует о том, что по мере повышения значимости управленческих функций аппарата учёта производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции трансформируется в управленческий учёт.

Программой реформирования бухгалтерского учёта в Украине предусмотрено «предоставление субъектам хозяйствования возможностей определять границу и формы внутривозвратного (управленческого) учёта». Согласно Закону от 16.07.99 г. «О бухгалтерском учёте и отчётности в Украине», «внутривозвратный (управленческий) учёт - система обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользователей в процессе управления предприятием» [1].

Управленческий учёт предъявляет бухгалтеру новые требования. По необходимости кроме собственного учёта и калькулирования себестоимости продукции он должен заниматься нормативами, планированием, экономическим анализом и подготовкой управленческих решений.

Руководствуясь положениями стандарта 15 «Доходы» предприятие может вести учёт доходов, расходов и финансовых результатов деятельности по собственному разработанной схеме, однако, особенности учёта себестоимости производимой продукции, выбор системы её калькулирования оказывает существенное влияние на финансовые результаты [4].

При определении полной себестоимости все производственные затраты, за исключением стоимости запасов готовой продукции и незавершённого производства, списывают на финансовые результаты предприятия, формируя таким образом валовой доход. При этом в производственную себестоимость включают прямые затраты на оплату труда, материальные затраты, прочие прямые затраты и общепроизводственные затраты [7].

При калькулировании переменных затрат в себестоимость включают только прямые, производственные расходы. Постоянные общепроизводственные затраты при этом не распределяют, их списывают на уменьшение доходов (рис. 1.).

При сравнении переменной производственной себестоимости с доходом от реализации продукции по-

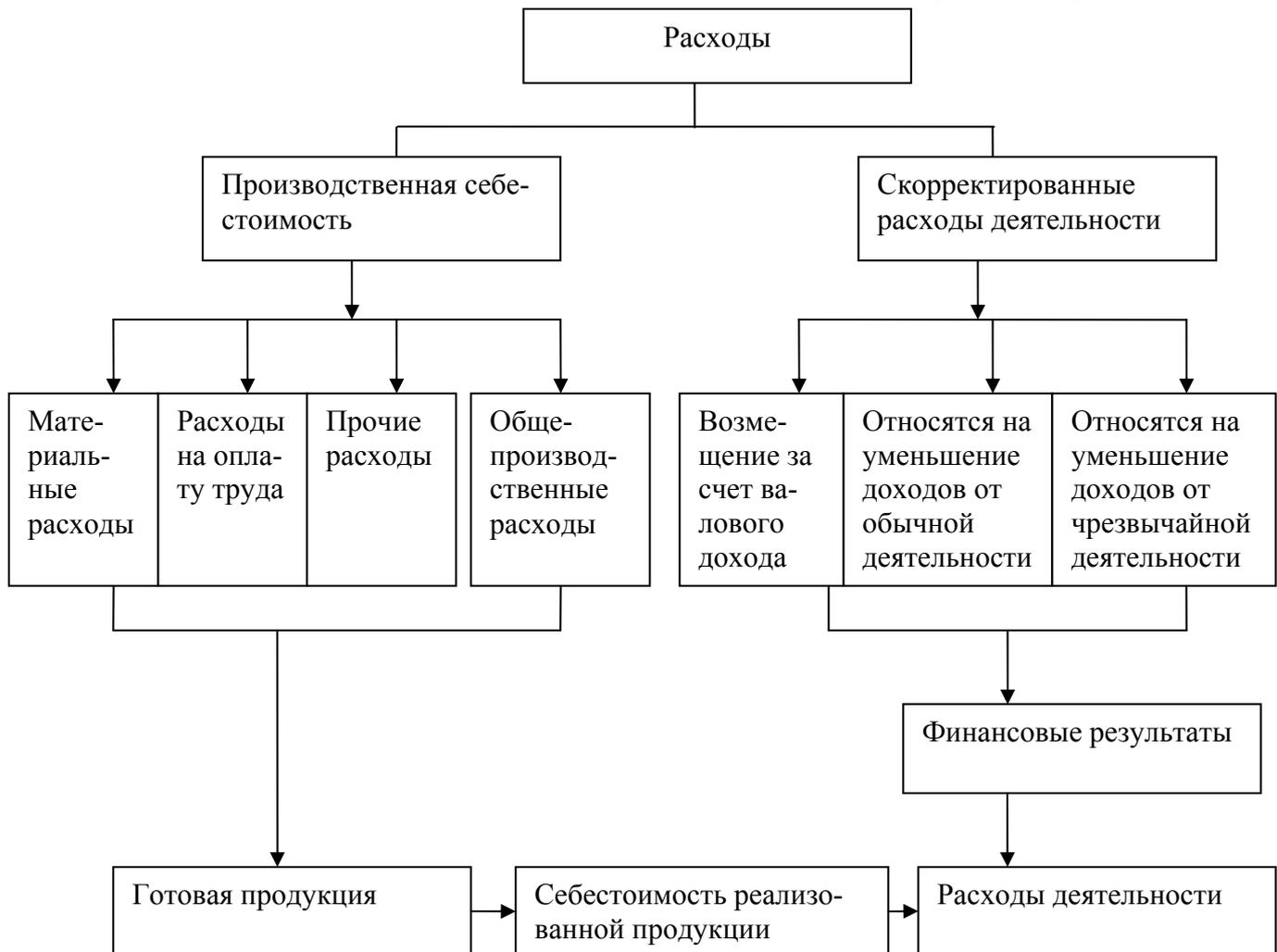


Рис. 1. Схема формирования расходов.

лучим маржинальный доход. Данный показатель используется предприятием для собственных потребностей, с целью изучения ситуации при формировании прибыли или убытка.

Значительное влияние на финансовый результат предприятия оказывает наличие остатков готовой продукции и незавершенного производства.

В зависимости от того, какая избрана система на калькулирование себестоимости продукции, зависит в конечном итоге результат работы предприятия. От величины данного показателя зависят платежи в бюджет, отчисления на развитие производства, выплата дивидендов и другие направления использования прибыли.

При определении финансовых результатов с помощью системы директ-костинг, важным моментом является объём реализованной продукции. В отличие от системы полного распределения затрат, при директ-костинг часть постоянных затрат остатков товарно-материальных ценностей на конец года не включают в себестоимость реализованной продукции будущего года, а ежегодно списывают на затраты в текущем периоде.

Вполне закономерным является тот факт, что в сложившейся ситуации перехода к рыночной экономике, при наличии значительных запасов нерезализованных товаров, руководители предприятия большее предпочтение отдают директ-костингу.

Особую значимость в современных условиях приобретает дальнейшее совершенствование учёта затрат в агропромышленном комплексе страны. Методическими рекомендациями по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий, утверждёнными приказом Министерства аграрной политики Украины от 18.05.2001. №132, предусмотрено учёт сельскохозяйственной продукции собственного производства в течение года вести по плановой оценке [3].

Фактическая её себестоимость может быть исчислена лишь в конце года. Это и предусматривает в конце года закрытие счетов по учёту производства, которые используются в растениеводстве и животноводстве в части завершённых процессов. Кроме того, ряд других расходов (нераспределённые амортизационные отчисления по основным средствам, нераспределённые затраты на ремонт основных средств и другие), как правило, в течение года накапливают на отдельных аналитических счетах и распределяют на счета по учёту расходов производства только в конце года.

А это вызывает необходимость закрытия в конце года соответствующих собирательно-распределительных счетов, счетов вспомогательных производств и других. Проведение данных работ предоставляет возможность достоверного исчисления таких показателей, как себестоимость продукции, работ и услуг, их рентабельность и некоторых других, которые используются при оценке деятельности сельскохозяйственных предприятий.

В отличие от других отраслей экономики, в агропромышленном комплексе счёт 91 «Общепроизводственные расходы» распределяют между отдельными объектами учёта, вследствие чего затраты по аналитическим счетам списывают на счета 21, 27, 70, 90. Это даёт возможность исчислять реальную себестоимость производимой продукции.

В то же время административные расходы согласно пунктам 11 и 17 П(С)БУ «Расходы» не включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и в себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) [5].

Общехозяйственные расходы, связанные с управлением и обслуживанием предприятия, согласно Инструкции №291 отражаются на счёте 92 «Административные расходы». По дебиту счёта 92 отражается сумма признанных административных расходов, по кредиту - списание их на счёт 79 «Финансовые результаты». Такой порядок отражения операций, связанных с общехозяйственными расходами, не даёт возможности при исчислении себестоимости сельскохозяйственной продукции учитывать и эти затраты.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что дальнейшее совершенствование учёта затрат на производство настоятельно требует учесть особенности учёта общехозяйственных расходов. Их распределение должно производиться в конце года, по объектам калькуляции, с учётом избранной базы, то есть отношение суммы данных затрат к общей величине базы их распределения. Эта ставка может быть единой для всех подразделений предприятия или рассчитанной для каждой из них особо.

Новая методология формирования себестоимости требует нового порядка определения цены изготовляемой продукции и рентабельности производства продукции. Вместе с производственной себестоимостью необходимо учитывать административные затраты и затраты на сбыт.

Требует дальнейшего совершенствования учёт и других производственных затрат.

Бухгалтерский учёт, как и другие науки, нуждается в периодическом пересмотре основных положений и нормативов, уточнения методики сбора и обработки исходных данных.

### Источники и литература

1. Закон Украины «О бухгалтерском учёте и отчётности в Украине» от 16.07.1999 г.
2. Типовое положение по планированию, учёту и калькулированию себестоимости в промышленности – Постановление КМ Украины от 26.04.1996 г. №473.
3. Методические рекомендации по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий – Приказ Министерства аграрной политики Украины от 18.05.2001 г. №132.
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 15 «Доход». Приказ Министерства финансов Украины от 29 ноября 1999 г. №290.
5. Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 16 «Расходы», Приказ Министерства финансов Украины от 31 декабря 1999 г. №318.
6. Белоусова И. Проблемы развития управленческого учёта в У краине. // Бухгалтерский учёт и аудит – 2001 г. №2.
7. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерский облж. Шдручник. – Житомир: ПП «Рута». 2000 г. – С. 301.
8. Пархоменко В. Учёт амортизации. // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2003 г. – №6. – С. 28.

### Федоркина М.С.

#### ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ РЕЗЕРВОВ В УКРАИНЕ

Формирование системы резервов в рамках государства (госрезерва), в условиях планово-административной экономики всегда считалось глобальной и централизованной задачей. Завеса глобальности исчезла в условиях рыночной экономики. Именно тогда мы увидели, что система резервов является локальной в глобальной системе национальной безопасности и принципы ее формирования на восходящих потребностях, а не распределении резервов сверху вниз.

Аналізу резервов на всех уровнях посвящено много трудов ученых таких как: А.Н. Азрилиян [1], Н.С. Герасимчук, С.Ф. Покропивный, Т.С. Хачатуров [2], Ковалев В.В. [3], Чумаченко Н.Г. [4], Радионоль А.Р., Радионов Р.А. [5], Егоров В.Н. [6], Бандур С.И. [7], но несмотря на это, всестороннего анализа системы резервов в условиях рыночной экономики на всех уровнях государства проведено недостаточно.