

облікового персоналу в основні центри підготовки і прийняття управлінських рішень, делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів;

- у галузі інформаційного моделювання — це принципи адекватності бухгалтерських моделей економічних об'єктів їх природному складу, ущільнення інформації в просторі і часі, її достатність у центрах підготовки і прийняття рішень на відповідних рівнях управління, узгодженість важливих для аналізу показників планових і бухгалтерських моделей об'єктів.

Важливість комплексного, системного підходу в управлінні відносно відокремленими об'єктами, що адекватні стадіям кругообігу капіталу промислового підприємства, важко переоцінити. Тому всі спроби вирішити цю досить складну проблему заслуговують уваги і всілякої підтримки.

З цього, однак, жодним чином не випливає, що слід наповнювати метод бухгалтерського обліку елементами, йому невластивими. Немає значення, які завдання ставляться перед управлінським обліком і які функції управління на нього покладаються. Коли йдеться про метод бухгалтерського обліку в його теоретичному розумінні — це одна справа, коли йдеться про персонал, що виконує сукупність функцій, — то це вже справа інша, і метод обліку тут ні до чого. І, звичайно ж, викликає здивування те, що у розумінні окремих науковців управлінський облік є самостійна наука⁹.

Існує також проблема, пов'язана з упровадженням національних стандартів бухгалтерського обліку. Вона виходить за межі цієї доповіді і потребує окремого обговорення. Торкнемося тільки одного питання. У стандарті «Витрати» на рахунках класу 9 зроблена спроба виокремити витрати видів діяльності, і це треба привітати. Але за межами уваги залишились не менш важливі види діяльності — матеріальне забезпечення, технічна підготовка, господарське обслуговування. Мабуть, слід було звернутись до існуючих у літературі класифікацій виробничих витрат і на цій основі підпорядкувати стандарт цілям управління більшою мірою, ніж це зроблено в дійсності.

Наприкінці хотілося б сказати, що не все у західному обліку добре, як і не все у нашому обліку погано. Тому варто замислитись, чи потрібно так беззастережно, як ми це робимо сьогодні, переносити у нашу практику все те, що не узгоджується з вітчизняними досягненнями, традиціями, нарешті, з нашим менталітетом.

І. Білоусова, канд. екон. наук
народний депутат України

ПЛАНИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КАК СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Газета «Урядовий кур'єр» 5 октября 2000 г. поместила статью финансового аналитика Петра Ковтуна под названием «Скальный проект: работа на результат».

Автор статьи сообщает, что некая группа специалистов разработала комплексный механизм выхода страны из экономического кризиса, который они назвали «Скальный проект». Что, дескать, «проект возможно реализовать на территории всей страны на протяжении двух-трех кварталов». Такое оптимистическое предположение настораживает. Надеюсь, в скором времени мы сможем познакомиться с предлагаемыми мероприятиями, чтобы оценить его возможности. Но я хочу привести начало статьи, с которым можно полностью согласиться: «Системный экономический кризис в Украине в значительной мере обусловлен тем, что, как и раньше, наращивая производство, наши хозяйственники мало заботятся о сокращении затрат и не подчиняют свои действия получению надлежащего финансового результата». И такой подход не мог не повлиять отрицательно на эти результаты.

За годы независимости Украины новоявленные бизнесмены не утруждали себя поисками резервов снижения себестоимости выпускаемой продукции, а стремились получать прибыль за счет повышения отпускных цен. Такой подход приводит к снижению рентабельности общественного производства, уменьшению прибыли и доходной части Государственного бюджета.

За этот период уровень экономической работы на предприятиях и высших уровнях управления государством систематически снижался. Переход к рыночным отношениям породил миф о могуществе рынка, который по идее рыночных романтиков автоматически урегулирует экономические отношения и структурные преобразования.

В результате практически прекратилось планирование: на макроуровне это было связано с ликвидацией Госплана Украины, на микроуровне планирование посчитали нецелесообразным — прибыль можно получить за счет повышения отпускных цен.

⁹ Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник для студ. спеціальності «Облік і аудит»/ Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. — Житомир: ЖІТІ, 2000.

Но отсутствие или недостаточность систематической работы на каждом предприятии по снижению себестоимости производимой продукции приводило к падению эффективности экономики в целом. Об этом свидетельствуют статистические данные по абсолютному уровню прибыли в разделе отраслей экономики (табл.). Данные, приведенные в таблице, свидетельствуют о том, что абсолютный размер прибыли по всем отраслям экономики страны за четыре года уменьшился более чем в пять раз. В 1995 г. все отрасли экономики были прибыльными, а в 1999 г. убыточными оказались сельское хозяйство, торговля и общественное питание, жилищно-коммунальное хозяйство, убытки которых достигли 6519 тыс. грн. Понятно, что падение объема материального производства за эти годы привело, соответственно, к снижению размера прибыли. Но подавляющая часть уменьшения прибыли является результатом роста себестоимости произведенной продукции.

Таблица

ПРИБЫЛЬ В УКРАИНЕ ПО ОТРАСЛЯМ ЭКОНОМИКИ, млн грн.

Отрасли экономики	1995 г.	1998 г.	1998 к 1995 г.	
			Абсолютное отклонение	в %
Прибыль, убыток (-), всего	18806	3419	-15387	18,2
В том числе:				
Промышленность	9343	2548	-6795	27,3
Сельское хозяйство	832	-4424	-5256	-631,7
Строительство	1258	830	-428	66,0
Транспорт и связь	3791	5095	+1304	134,4
Торговля и общественное питание	951	-1879	-2830	-297,6
Снабжение и сбыт	426	108	-318	25,3
Заготовки	88	4	-84	4,5
Бытовое обслуживание населения	41	21	-20	51,2
Жилищно-коммунальное хозяйство	298	-216	-514	-172,5
Финансы, кредит, страхование	1300	853	-447	65,6
Другие отрасли	478	479	+1	100,2

Резкое падение прибыли по всем отраслям экономики (кроме транспорта и связи, монопольное положение которых позволяет повышать тарифы) вызывает настоятельную потребность повышения экономической работы на предприятиях. И главным направлением этой работы следует считать создание системы управления себестоимостью продукции.

В связи с этим хочу обратить внимание на то обстоятельство, что профессор М. Пушкарь напомнил: «вопрос о необходимости системного исследования себестоимости продукции через призму потребностей управления был поставлен академиком Н. Г. Чумаченко более 20 лет назад. Он доказал, что должна сформулироваться новая научная дисциплина — управление себестоимостью продукции»¹⁰. Речь идет об изданной в Киеве в 1977 году монографии под научной редакцией академика Н. Г. Чумаченко «Экономическая эффективность научно-технического прогресса».

Следует также отметить, что потребность в создании системы управления себестоимостью продукции возникла после Второй мировой войны во всех странах. В США эта проблема решалась путем трансформации учета производственных затрат в управленческий учет, о чем академик Н. Г. Чумаченко сообщил учетной общественности страны в 1965 году в монографии «Учет и анализ в промышленном производстве США»¹¹.

¹⁰ Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Теоретико-методологічні аспекти. — Тернопіль: Екон. думка, 1999. — 423 с.

¹¹ Чумаченко Н. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. — М.: Финансы, 1965. — 124 с.

К этому стоит добавить, что возникновение и развитие управленческого учета в США, с одной стороны, требовало более высокой квалификации бухгалтера, а с другой — значительного повышения его роли в управленческой бригаде компании. Директор центра исследований Национальной ассоциации бухгалтеров США В. Б. Макфарленд в монографии, посвященной концепции управленческого учета, в августе 1966 года писал: «Менеджеры раньше были очень уверены, что для управления достаточно их интуиции и наблюдений, дополненных ограниченными финансовыми данными, которые возможно получить из бухгалтерских счетов. А сейчас функции сбора, анализа и толкования широкого круга экономической информации интенсивно делегируются бухгалтерам».

Если управленческий учет рассматривать с точки зрения современной практики, становится очевидным, что в тех компаниях, которые имеют в наличии потенциал используют полностью, бухгалтера являются важными членами управленческой бригады на всех уровнях»¹².

В Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» предусмотрен термин «внутрихозяйственный (управленческий) учет», а статьей 8 определено, что «предприятие самостоятельно разрабатывает систему и формы внутрихозяйственного (управленческого) учета, отчетности и контроля хозяйственных операций, определяет права работников на подписание бухгалтерских документов».

Опираясь на зарубежный опыт и действующее законодательство, можно утверждать, что дискуссия о том, быть или не быть управленческому учету в Украине, неуместна. Дискуссионным может быть вопрос о том, каким должен быть управленческий учет в Украине. Этот вопрос возникает потому, что в общих учебниках по бухгалтерскому учету управленческим называют только раздел учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции. Поэтому следует обратить внимание на мнение российского исследователя в предисловии к переводу американского учебника по управленческому учету: «Управленческий учет включает планирование, бюджетирование, отражение фактических данных в аналитическом и синтетическом учете и в отчетности, контроль и анализ исполнения бюджетов, подготовку информации для ситуационных управленческих решений»¹³. Как видно из этого отрывка, такое определение включает все элементы системы управления себестоимостью продукции на предприятии.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что основным направлением совершенствования бухгалтерского учета в стране является развитие управленческого учета. Однако вывод этот не следует рассматривать как снижение роли финансового учета. Более того, следует подчеркнуть, что название «финансовый учет» не означает, что он не выполняет функций управленческого. Действительно, данные финансового учета используются для составления финансовой отчетности для внешних пользователей (правительственных учреждений, региональных органов управления, налоговых и банковских учреждений, акционеров). Но эта отчетность предоставляется после окончания отчетного периода (квартал, год). При этом нельзя себе представить, что руководство предприятия будет ждать получения отчетности, чтобы проанализировать финансовое состояние и результаты деятельности предприятия. Поэтому руководство предприятия в установленные им сроки получает оперативные данные о состоянии денежных активов и запасов, динамике дебиторской и кредиторской задолженности, банковских кредитов и по другим показателям финансовой деятельности.

Следовательно, финансовый учет выполняет существенные управленческие функции и речь должна идти о том, что современные бухгалтеры на любом участке должны проявлять инициативу и оперативность в предоставлении результатов учета для принятия своевременных решений. Поэтому вполне обоснованно авторы учебного пособия под редакцией профессора А. Д. Шеремета определенную часть финансового учета относят к управленческому¹⁴.

Таким образом, сохраняя сложившуюся терминологию, мы должны четко представлять, что когда речь идет об управленческом учете, то имеется в виду, что это комплекс действий, который значительно шире учета затрат и калькулирования себестоимости и включает: планирование себестоимости продукции, учет и анализ себестоимости и производственных ситуаций, подготовку проектов управленческих решений. Когда же речь идет о финансовом учете, то это значит, что соответствующее подразделение бухгалтерии, кроме подготовки внешней финансовой отчетности, значительное внимание уделяет подготовке оперативной финансовой информации для управленческих решений. Но при этом необходимо определиться в

¹² McFarland Walter B. Concepts for Management Accounting. — New York: National Association of Accountants, 1966. — 165 p.

¹³ Хорнгерн Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: Управленческий аспект: Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

¹⁴ Управленческий учет. Учеб. пособие / Под ред. А. Д. Шеремета. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. — 512 с.

том, что финансовый и управленческий учет ведутся по единому плану счетов и составляют единую систему бухгалтерского учета предприятия.

В зарубежной и отечественной учетной литературе также идет речь об отсутствии регламентаций в части организации и ведения управленческого учета на предприятии. Так, профессор Колин Друри констатирует, что «управленческий учет осуществляется при необходимости, и информация подготавливается только в том случае, когда предполагают, что выгода от использования информации дирекцией (администрацией) больше, чем затраты на ее сбор»¹⁵. Профессор А. Д. Шеремет также утверждает, что «нет смысла в сборе и обработке информации, ценность которой для управления ниже затрат на ее получение»¹⁶. Об отсутствии регламентации методов и правил ведения управленческого учета указывают профессор С. Ф. Голов¹⁷ и М. С. Пушкар¹⁸.

К этому следует добавить, что в научно-практическом комментарии к Закону Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» также утверждается, что «основным отличием организации управленческого учета является то, что законодательством не устанавливаются никакие обязательных для выполнения норм». Но отсутствие законодательных ограничений не свидетельствует о свободе выбора по всем положениям управленческого учета. Такие ограничения установлены ведомственными нормативами. К ним относятся: План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций; Типовые положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденное постановлением Кабинета Министров Украины 26 апреля 1996 года; положения Государственной налоговой администрации Украины.

Возникает вопрос, каким образом можно осуществить положение статьи 8 Закона о бухгалтерском учете, в котором управленческий учет освобождается от регламентации, и сбросить определенное единство подхода к организации и ведению управленческого учета на предприятиях? На мой взгляд, этого можно достичь путем переработки Типовых положений в Методические рекомендации по управленческому учету в промышленности, которые имели бы для предприятий индикативный характер. Соответствующие изменения целесообразно внести и в Инструкцию к Плану счетов бухгалтерского учета. При обсуждении проекта Налогового кодекса Украины необходимо учесть условия ведения управленческого учета.

Действующее Типовое положение по планированию, учету и калькулированию продукции (работ, услуг) в промышленности может быть использовано при разработке методических рекомендаций. При этом следует предусмотреть такие изменения ряда рекомендаций.

1. В Типовом положении указаны основные методы учета и калькулирования фактической себестоимости продукции: нормативный, попередельный и позаказный (п. 189). Но определено, что элементы нормативного учета используются при применении попередельного (п. 201) и позаказного методов (п. 204).

Вместе с тем, в Типовом положении имеют место противоречия: в п. 191 указывается на то, что «нормативный метод учета применяется на предприятиях обрабатывающих отраслей промышленности (машиностроительной, шинной, мебельной, швейной, кожевенной, пищевой)», а в п. 203 определяется, что «наиболее оптимальным методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообрабатывающей промышленности является позаказный метод».

Все это объясняется использованием в Типовом положении устаревшей классификации методов учета и калькулирования себестоимости продукции. В этой классификации исходят из положения о том, что метод учета производственных затрат и способ калькулирования себестоимости продукции совпадают, а на предприятии применяется один из трех названных методов.

В связи с этим хочу обратить внимание на мнение выдающегося историка бухгалтерского учета профессора Я. В. Соколова. Рассматривая в ретроспективе взгляды различных авторов за достаточно длительный период (с 1809 года и до наших дней) на взаимосвязь учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, он выделяет четыре варианта взглядов: «1) калькуляция обуславливает учет затрат; 2) учет затрат обуславливает калькуляцию; 3) калькуляция и учет затрат тождественны; 4) калькуляция и учет — независимые друг от друга понятия»¹⁹.

¹⁵ Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 560 с.

¹⁶ Управленческий учет. То же.

¹⁷ Голов С. Ф., Сфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: Автоінтерсервіс, 1996. — 544 с.

¹⁸ Пушкар М. С. Те саме.

¹⁹ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: От истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.

После анализа каждого из вариантов он заключает: «Общая тенденция развития учета... постепенный переход от контроля себестоимости изделия до контроля затрат по процессам и операциям»²⁰, т. е. «учет по центрам ответственности вытесняет учет себестоимости отдельно взятых товаров»²¹. Речь идет о монографии Н. Г. Чумаченко, выводы которой и следует использовать при разработке Методических рекомендаций по управленческому учету в промышленности.

2. Если говорить о методике планирования себестоимости продукции промышленного предприятия, которая изложена в разделах 5—8 Типового положения, она перегружена конкретными расчетами. Достаточно сказать, что для составления годового плана по себестоимости продукции необходимо выполнить такое количество разработки: составление смет — 20; расчеты плановых калькуляций — 7; расчет баланса распределения продукции — 1; составление других расчетов — 2; сведение материалов — 1. Следовательно, для подготовки годового плана себестоимости необходимо разработать более 30 различных расчетных документов. Но если учесть, что сметы разрабатываются по подразделениям предприятий, а калькуляции — по видам продукции, работ и услуг, то количество документов возрастет минимум на один порядок.

Вторым примером является раздел 6 Типового положения «Расчет затрат по технико-экономическим факторам (условиям)». При этом рекомендуются алгоритмы расчетов по 19 факторам.

Совершенно очевидно, что подобные плановые расчеты необходимо упростить.

3. Вместе с необходимостью определенного упрощения плановых расчетов следует принимать во внимание потребность вариантного подхода к рекомендациям методики планирования себестоимости продукции для различных типов предприятий. Эти подходы следует учитывать еще и потому, что в современных условиях не существует потребности составлять сводный план себестоимости по отрасли. Поэтому целесообразно вместе с методикой планирования себестоимости продукции для больших и многономенклатурных предприятий давать рекомендации по упрощенной методике планирования для средних и малых предприятий.

4. В современных условиях упадка экономической работы на предприятиях, роста себестоимости единицы выпущенной продукции возникает потребность нацеливания руководящего состава предприятий всех форм собственности на необходимость совершенствования экономического механизма ведения хозяйства.

Поэтому в Методических рекомендациях по управленческому учету в разделе планирования себестоимости и других разделах следует ориентировать на создание противозатратного механизма. Профессор В. М. Нелеп определяет: «Противозатратный механизм АПК — это способ функционирования совокупных экономических рычагов и стимулов в системе экономического механизма с целью обеспечения снижения удельных производственных затрат при росте производства продукции на единицу ресурсного потенциала, повышении ее качества и увеличении массы потребительской стоимости. Т. е. элементы экономического механизма АПК (планирование, хозрасчет; системы организации, оплаты и стимулирования труда; ценообразование; финансово-кредитный механизм) в своей совокупности и комплексном функционировании, направленные на достижение указанной выше цели, выступают в то же время и элементами противозатратного механизма»²².

Положение об экономическом механизме ведения хозяйства и противозатратный механизм, внутренний хозрасчет важно провести через все разделы Методических рекомендаций по управленческому учету.

5. В Типовом положении в числе других дано разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные. Но применяется оно только для одного планового расчета снижения себестоимости — за счет изменения объема выпуска продукции. Внедрение управленческого учета требует разделение производственных затрат на переменные и постоянные осуществлять в системе бухгалтерского учета. В связи с этим необходимо предусмотреть ведение учета и определение неполной (маржинальной) себестоимости, т. е. внедрение системы директ-костинг.

6. В Типовом положении предусматривается, что плановая себестоимость фактически произведенной продукции определяется путем переумножения плановой себестоимости единицы каждого вида продукции на количество произведенных единиц. Такой расчет осуществлялся по полной себестоимости изделий и по статьям калькуляции. При таком способе перерасчетов не учитывалось влияние постоянных затрат. В результате при

²⁰ Чумаченко Н. То же.

²¹ Соколов Я. В. То же.

²² Нелеп В. М. Планування на аграрному підприємстві: Підручник. — К.: КНЕУ, 2000. — 372 с.

перевыполнении плана выпуска продукции плановая себестоимость товарной продукции завышалась, а при невыполнении плана — занижалась.

Во избежание этого недостатка в аналитических расчетах управленческого учета предусматривается разработка гибких, дифференцированных смет. Этот метод базируется на разделении затрат на переменные и постоянные. Гибкая смета по каждому виду продукции составляется на плановый объем производства, а потом проводятся расчеты себестоимости изделия при объемах ниже и выше плана. Для этого по каждой статье переменных затрат плановые затраты определяются переумножением плановых затрат единицы изделия на плановое количество изделий по каждому варианту плана. Постоянные затраты по каждому варианту планового объема остаются неизменными.

В литературе имеются рекомендации по подразделению полупеременных (смешанных) затрат на переменную и постоянную части. Пример такого деления приведен в переводном учебнике Колина Друри²³.

7. В Типовом положении предусмотрено, что вся работа по планированию, учету и контролю затрат ведется на основе полной себестоимости продукции. Но в современных условиях этого недостаточно. Профессор высшей школы бизнеса Гарвардского университета Роберт Энтони еще в 1965 году отмечал: «Системы управленческого контроля есть или должны быть *скоординированными, интегрированными* системами; т. е., хотя данные, которые собираются для одной цели, могут отличаться от тех, которые собираются для иной цели, эти данные должны быть друг с другом совместимыми. Действительно, система управленческого контроля является единой системой, но, возможно, точнее рассматривать ее как совокупность взаимосвязанных подсистем. В качестве примера рассмотрим информацию о себестоимости, которая входит во множество систем. Для большинства компаний необходимыми являются три вида себестоимости: 1) *себестоимость по центрам ответственности*, которая используется для планирования и контроля деятельности ответственного исполнителя; 2) *полная «программированная» себестоимость*, которая используется для ценообразования и других оперативных решений при нормальных обстоятельствах; 3) *прямая производственная себестоимость*, которая используется для ценообразования и других оперативных решений при специфических обстоятельствах, например, когда управление намеревается использовать незагруженные мощности»²⁴.

8. Одним из видов себестоимости, используемой в управленческом учете, является себестоимость по центрам ответственности. Первой публикацией по этой проблеме следует назвать главу «Учет расходов предприятия по местам затрат и сферам ответственности» в монографии профессора В. Б. Ивашкевича²⁵. Центр ответственности есть подразделение или отдельный работающий, в котором имеют место затраты каких-либо ресурсов или получаются доходы, или осуществляются одновременно затраты ресурсов и получение доходов.

Формирование центров ответственности осуществляется по принципу ответственности за затраты и доходы только в тех пределах, на которые руководитель подразделения или отдельный работник может непосредственно влиять. В связи с таким принципом для успешного контроля затрат и доходов следует осуществить максимально возможную децентрализацию управления с предоставлением центрам ответственности соответствующих прав и полномочий.

В зависимости от характера деятельности центры ответственности формируются по типам центров:

- 1) затрат, контролируемых только затраты;
- 2) доходов, контролируемых любые поступления, доходы;
- 3) затрат и доходов, в котором возможны как затраты, так и поступления;
- 4) инвестиций, контролируемых затраты, доходы и инвестиции.

Для осуществления контроля затрат, инвестиций и доходов по центрам ответственности составляются сметы по тем затратам и поступлениям, по которым принимает решение руководитель центра ответственности. Сметы по центрам ответственности составляют исходя из планового объема деятельности центра и утвержденных руководством предприятия нормативов или стандартов, с учетом возможностей получения учетных данных за месяц или оперативно в течение месяца.

9. В условиях планово-административной системы план по себестоимости продукции, как и по другим показателям, был директивой для предприятия и не изменялся в течение года. В современных условиях план по себестоимости произведенной продукции уже не директива, а внутреннее средство организации экономической работы: осуществление внутреннего

²³ Друри К. То же.

²⁴ Antony Robert N. Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. — Boston: Graduate School of Business Administration Harvard University, 1965. — 180 p.

²⁵ Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. — М.: Финансы, 1974. — 159 с.

хозрасчета по подразделениям предприятия, по центрам ответственности, определение рентабельности изделий, средство контроля снижения себестоимости сравнимой продукции и соблюдение нормативов по новой продукции.

Резко изменились условия формирования себестоимости продукции на предприятиях. Свободные цены на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, горючее, энергию, услуги существенно меняются в течение года. Достаточно сказать, что за I полугодие 2000 года индекс инфляции составил 18,7 %. В предыдущих условиях отклонения от плановой номенклатуры были незначительными. В современных условиях номенклатура выпуска продукции меняется в течение года в зависимости от изменений спроса, возникновения возможности включения в производство новой выгодной продукции и прекращения выпуска устаревшей, выполнения дополнительных заказов.

Теперь сохранение плана, составленного до начала года, без учета возникающих существенных изменений никакой пользы предприятию не принесет. Более того, отсутствие реального ориентира негативно повлияет на ход хозяйственной деятельности.

Следовательно, корректировка плана себестоимости товарной продукции предприятия в течение года необходима. Вопрос заключается в том, когда нужно вносить изменения в план, как провести увязку всех разделов плана, при каких параметрах изменений план остается неизменным. Для ответа на эти вопросы и формулировки рекомендаций предприятиям нужны дополнительные исследования. Изложенные предложения по изменению методики планирования себестоимости продукции промышленного предприятия в условиях управленческого учета в определенной мере дискуссионные и неполные. Обсуждение их специалистами позволит на современном уровне сформировать соответствующий раздел Методических указаний по управленческому учету в промышленности.

Г. Скудар, З. Канурна

ЗАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»

РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПО ЦЕНТРАМ ЗАТРАТ КРУПНОГО МАШИНОСТРОИТЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Принятие Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» и введение национальных Положений (стандартов) внесли ключевые изменения в систему бухгалтерского учета и не могли не сказаться на организации ведения корпоративного учета крупного машиностроительного предприятия с дивизиональной структурой управления.

В рыночных условиях перед предприятиями стоят задачи повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции, максимального удовлетворения потребностей заказчиков, повышения финансовой стабильности и в итоге получения прибыли. Успех решения данных задач во многом зависит от наличия своевременной финансовой информации и эффективного управления финансово-производственной деятельностью.

В связи с этим появилась явная потребность в преобразовании системы бухгалтерского учета, но спрос на него со стороны потенциальных пользователей окончательно еще не сформировался. Бухгалтерский учет многими руководителями по-прежнему понимается как инструмент контроля, а не инструмент управления. По-прежнему существует недостаточное понимание того, что бухгалтерская информация может при эффективном использовании сама по себе приносить прибыль. Для ускорения процесса преобразований спрос на информацию нового типа должен быть усилен посредством создания новых экономических отношений внутри предприятия.

Создание и функционирование в ЗАО «НКМЗ» производств — центров прибыли (центров ответственности) потребовали от нас создания и внедрения эффективных микроэкономических механизмов. Большинство таких механизмов связывается со сравнительно новым понятием «управленческий учет».

Управленческий учет — это то, что хочет знать о своем предприятии его руководство. Здесь существуют как самостоятельные, так и вполне проверенные подходы к проблеме. Общими чертами разных подходов к управленческому учету следует считать:

- наличие собственных объектов учета (в частности, плановых показателей);
- анализ в режиме, близком к реальному времени (например, состояние незавершенного производства сейчас, а не в конце отчетного периода);
- включение в рассмотрение событий, которые еще не произошли и тех, которые по бухгалтерским документам отражаться не должны.