

Дусаева Е.М., Суханова Л.И.

Оренбургский государственный аграрный университет

## КЛАССИФИКАЦИИ СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОРГАНИЗАЦИЯ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

**В статье показаны классификации систем управленческого учета по различным признакам, которые позволяют при формировании учетных информационных систем определиться с объектами учета, предлагаются формы учетных регистров по нормативному учету затрат в сельскохозяйственных предприятиях. Предлагаемые учетные регистры дадут возможность контролировать формирование себестоимости в процессе производства.**

Научно-технический прогресс, дифференциация рынков, товаров и потребителей, выдвижение новых требований в управлении объективно обусловили развитие в крупных предприятиях систем управленческого учета, в которых осуществляется сбор, обработка информации по целям управления организацией, поиск доходных сфер приложения капитала. Жесткая конкуренция на рынке, динамичность, неопределенность и неустойчивость внешней среды предполагают множество рисков, что повышает ответственность менеджеров за управленческие решения.

В современных условиях предприятия агробизнеса используют только отдельные элементы управленческого учета. Отсутствие финансовых возможностей для автоматизации в сельскохозяйственных предприятиях и устаревшие формы учета снижают оперативность принятия управленческих решений, а информация бухгалтерского учета не используется для их обоснования. Решения основываются на интуитивных знаниях руководителей, что приводит к серьезным потерям в бизнесе. Управленческие решения по изменению объемов выпуска, ассортименту и качеству продукции, освоению новых технологий и видов продуктов, расширению рынков сбыта, ценовой политике требуют использования новых подходов к формированию учетных систем предприятия и выбору системы управленческого учета. Цель данной статьи – раскрыть признаки классификаций систем управленческого учета, которые раскрывают особенности в определении объектов учета и методов контроля за затратами на производство продукции, а также обобщить опыт организации нормативного учета на сельскохозяйственных предприятиях.

Согласно поставленной цели решены следующие задачи: приведена авторская группировка систем управленческого учета по различным признакам, выделены системы управленческого учета по методам учета и контроля затрат, рассмотрены вопросы нормативного учета затрат и разработаны формы бухгалтерских учетных регистров для нормативного учета.

Система управленческого учета структурно может разделяться на следующие элементы: производственный, традиционный управленческий и стратегический. Каждый элемент системы может функционировать самостоятельно. При формировании учетной системы следует определиться с каждым из них по решаемым задачам. Например, если для построения стратегического учета у предприятия еще нет возможностей (нет персонала или не разработаны программные продукты), возможно использовать только первые два элемента. Классификация управленческого учета представлена на рис. 1.

Учетная система предприятия по степени взаимосвязи финансового и управленческого учета может быть интегрированной или автономной. Как правило, организации крупного и среднего бизнеса отдают предпочтение интегрированным системам, так как в них имеется возможность сбора и обработки больших массивов информации, а в автономных системах могут быть решены задачи краткосрочных периодов. Характер и целевое назначение информации в системе управленческого учета определяется целями оперативного и стратегического управления организацией. Основным объектом во всех структурных элементах управленческого учета являются затраты. Для

принятия правильных решений, обращенных к будущим периодам, требуется детальная информация об ожидаемых затратах и доходах, а для этого необходима информация о затратах в истекших периодах. Фактическая себестоимость продукции определяется в системе производственного учета и используется для оценки запасов готовой продукции и полученной прибыли.

Возможности правильного выбора альтернативных решений и планирования расширяются при более полной характеристике затрат и доходов. Исходя из основного объекта управленческого учета – затрат, предлагаем следующую классификацию систем управленческого учета (табл. 1).

Систематизацию затрат можно осуществлять по схеме: 1) динамика затрат по отношению к объему производства; 2) затраты будущего периода, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках; 3) безвозв-

ратные затраты или затраты истекшего периода; 4) вмененные затраты в результате принятого альтернативного курса; 5) инкрементные (приростные) и маргинальные (предельные) затраты и доходы. Это дает возможность полнее характеризовать фактические затраты и использовать вмененные затраты в выборе решений.

По методам учета затрат следует различать систему учета фактических затрат и систему учета нормативных (стандартных) затрат. Система учета фактических затрат использует метод учета фактически потребленных ресурсов на производство и реализацию продукта и исчисление полной фактической себестоимости. Она является исторической и для отечественного учета традиционной.

Система учета нормативных затрат предусматривает обязательное установление норм расхода, необходимых для производ-



Рисунок 1. Классификация систем управленческого учета по различным признакам

Таблица 1. Системы управленческого учета по методам учета и контроля затрат

Признаки классификаций	Системы управленческого учета
Объекты учета затрат	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Калькуляционные статьи и элементы затрат</li> <li>2. Места возникновения затрат</li> <li>3. Центры затрат</li> <li>4. Центры ответственности</li> <li>5. Носители затрат</li> </ol>
Полнота включения затрат в себестоимость	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учет полных затрат</li> <li>2. Учет переменных затрат</li> <li>3. Учет нормативных затрат</li> <li>4. Учет стандартных затрат</li> </ol>
Исчисление себестоимости продукции	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение полной себестоимости</li> <li>2. Определение ограниченной себестоимости (система «директ-костинг»)</li> <li>3. Определение фактической себестоимости и отклонений от нормативной</li> <li>4. Система «стандарт-кост»</li> </ol>
Виды контроля	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Оперативный контроль</li> <li>2. Текущий контроль</li> <li>3. Последующий контроль</li> <li>4. Аудит системы внутреннего контроля</li> </ol>

ства продукта определенных видов ресурсов. Планирование, учет и контроль за затратами осуществляется в соответствии с установленными нормами затрат. Исчисление фактической себестоимости единицы продукта может быть осуществлено на основе нормативной калькуляции и учтенных отклонений от норм.

В России нормирование получило широкое развитие в годы индустриализации страны и после 60-х годов с внедрением хозяйственного расчета на предприятиях. В аграрном производстве система нормативного учета применяется в качестве контроля за затратами, а исчисление себестоимости осуществляется по фактическим затратам. В зарубежной практике аналогичной отечественной системе нормативного учета затрат является система «стандарт-кост». Авторы считают, что не следует отождествлять нормативную систему учета с системой «стандарт-кост». По выполнению функций управления «стандарт-кост» является полной системой управления производством продукта. Нормативный учет представляет собой организацию системы бухгалтерского учета, основанную на использовании установленных норм и нормативов затрат потребления ресурсов на производство, и отражение в учете фактических отклонений от них с целью опе-

ративного управления издержками и исчисления себестоимости единицы выпуска продукции. Изучение отечественного опыта организации нормативного учета показало, что в основном он реализуется в двух вариантах: методом учета фактических затрат и последующего определения отклонений от установленных норм; нормативным методом учета отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов.

Первый способ организации нормативного учета дает возможность использовать нормы и нормативы затрат как средство оперативного контроля. При организации бухгалтерского учета не изменяются основы организации фактического учета затрат и калькулирования себестоимости. Формы первичных документов, система аналитического и синтетического учета остаются тоже без изменений.

Второй вариант организации нормативного учета предполагает изменение форм первичных документов, в которых должны быть позиции для отражения отклонений от норм, в системе аналитического учета ведется учет отклонений по статьям затрат, по объектам учета, составление сводного учета затрат на производство также осуществляется по нормам и отклонениям.

По полноте включения затрат в себестоимость продукции в ней можно выделить систему учета полных затрат и систему учета переменных затрат. При учете полных затрат с распределением накладных расходов по объектам учета затрат в себестоимость продукции включают все основные и накладные расходы. В системе учета переменных затрат (система «директ-костинг») определяется ограниченная или сокращенная (по переменным затратам) себестоимость единицы продукции.

Нормативный учет затрат может применяться во всех отраслях народного хозяйства. Сельскохозяйственное производство имеет ряд только ему присущих особенностей, таких как несовпадение периода производства с периодом времени получения продукции, протяженность производственного цикла, участие биологических активов и наличие рисков, не зависящих от организаторов производства. В настоящее время все виды контроля за соблюдением требований качественного проведения агротехнических работ в сроки в соответствии с технологией ослаблены. Отсутствие агротехнического учета, а также неприспособленность регистров бухгалтерского учета для отражения этих показателей способствуют тому, что бухгалтерия хозяйства не обеспечивает оперативного контроля за формированием себестоимости. Не располагая данными оперативного учета о фактических расходах, менеджеры не в состоянии провести настоящий анализ и вскрыть действительные причины, повлиявшие на положительные или отрицательные результаты хозяйственной деятельности. Существующие недостатки в организации оперативного учета и анализа хозяйственной деятельности ликвидируются при внедрении нормативного метода учета.

В решении вопросов повышения эффективности использования ресурсов большое значение имеют содержание и формы первичной документации по планированию и учету качества и сроков выполнения работ. Составление плановых заданий по утвержденной технологической карте на комплексы работ и расчеты нормативной калькуляции, причем в растениеводстве калькуляция нормативной себестоимости должна составляться не на продукцию, а на отдельные работы

определенного цикла (предпосевная обработка почвы, уход за посевами, уборка). Плановые задания бригадам на определенный цикл работ (10-15 дней) должны содержать точное наименование и объем работ, подлежащих выполнению на протяжении этого периода по каждой культуре. В нормативной калькуляции на основании технологической карты производится обсчет этих работ в стоимостном выражении с указанием всех норм.

Калькуляция нормативной себестоимости отдельной культуры, таким образом, состоит из калькуляции нормативной себестоимости отдельных работ, выполняемых под ту или иную культуру. Таким образом, затраты по каждому виду работ можно оперативно контролировать.

Оперативное выявление отклонений от норм расходования ресурсов с указанием места их возникновения, причин и виновников – важнейшая предпосылка для эффективного управления расходами предприятия.

Нормы потребления материальных, трудовых и денежных ресурсов непостоянны. Они изменяются в ходе совершенствования техники, технологии и организации производства. Этот процесс также нуждается в управлении. Управление будет более действенным, если в учете найдут отражение все изменения норм и влияние этих изменений на затраты отчетного периода.

Вот почему для управления производством наиболее подходит та учетная информация, которую получают в результате раздельного учета затрат по нормам и отклонениям от них. Для принятия правильных управленческих решений руководством и специалистами наибольшее значение имеют выявленные в процессе учета отклонения. Принципы управления по отклонениям позволяют снизить информационную перегрузку руководителей и специалистов и создать условия, при которых их внимание направляется на наиболее существенные отклонения от плана, оперативного задания или нормы. Систематические выявления отклонений от норм затрат по всем статьям позволяют периодически информировать управление о тех отклонениях, которые требуют оперативного вмешательства.

При нормативном методе учета затрат на производство затраты по растениеводству в основном учитываются в порядке, предусмотренном методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, но с учетом особенностей, необходимых при нормативном методе, – раздельного отражения затрат по нормам и отклонений от установленных норм.

Аналитический учет затрат на производство следует осуществлять в разрезе отдельных хозрасчетных подразделений. При этом первичные и сводные документы, поступающие из подразделений в бухгалтерию, должны быть проверены по всем признакам. Документы на расходы материальных, денежных и трудовых ресурсов должны контролироваться в соответствии с установленными нормами и лимитами. В бухгалтерии еще раз проверяется наличие в документах разрешительных подписей, правильность оценки материалов, производится подсчет и проверка сумм и других показателей. Проверенные документы систематизируются и группируются в сводных документах. Документы, оформляющие дополнительный отпуск материалов, отпуск материалов сверх установленных норм и лимитов, должны группироваться отдельно.

В условиях нормативного метода учета затрат на производство и оперативного выявления отклонений от установленных норм затрат существенное значение должен иметь листок-расшифровка о нормативном расходовании материальных ценностей хозрасчетными подразделениями (табл. 2).

Листок-расшифровка о нормативном расходовании материальных ценностей обеспечивает в разрезе культур или групп культур раздельный учет затрат по нормам, отклонений от установленных норм и изменений этих норм по каждому материальному счету, а по некоторым видам материальных ценностей и по каждому их наименованию.

Так как фактические затраты в разрезе отдельных культур учитываются обобщенно, т.е. по нормам с учетом отклонений от установленных норм, то сумма отклонений определяется как разница между фактическими рас-

ходами и расходами, предусмотренными нормативной калькуляцией работ по данной культуре. Сумма выявленного отклонения от установленных норм расхода должна соответствовать сумме расходов, полученных на основании сгруппированных отдельно сигнальных документов: учетных листов трактористов-машинистов, накладных и т.п. Суммы расходов за счет будущих отчетных периодов относятся на затраты производства на основании расчета бухгалтерии и оформленных соответствующим образом бухгалтерских справок.

Контроль за величиной затрат на каждую культуру на протяжении года осуществляется путем сопоставления фактических расходов по уходу за той или иной культурой с нормативной себестоимостью работ, перечень которых в разрезе отдельных циклов указан в технологической карте и составленном на ее основании плановом задании.

Для внедрения нормативного метода учета затрат в сельскохозяйственных предприятиях следует несколько изменить формы первичных документов.

1. В лимитно-заборной карте на отпуск материальных ценностей следует указывать не только лимит расхода товарно-материальных ценностей на текущий месяц, но и лимит по видам услуг вспомогательных производств.

2. В учетном листе тракториста-машиниста следует предусмотреть графы для введения учета брака и начисления премий за выполнение планового задания с высоким качеством. Это позволит контролировать количество, качество и сроки выполнения агротехнических работ.

Для принятия управленческих решений и контроля по срокам (дневные, недельные, декадные) плановые задания и нормативные калькуляции могут быть представлены в форме таблиц, содержащих строки и графы утвержденной технологической карты.

В системе управленческого учета важное значение для решения задач управления имеет информация по центрам ответственности, центрам затрат, местам возникновения и носителям затрат. Обобщенную информацию по ним можно получить из учетных регистров аналитического учета.

Таблица 2. Листок-расшифровка о нормативном расходовании дизельного топлива и семян хозрасчетными подразделениями в СХА им. Ю.А. Гагарина

Наименование товарно-материальных ценностей	Место возникновения затрат - бригада №1			Место возникновения затрат - бригада №2		
	Объект учета затрат - яровая пшеница			Объект учета затрат - яровая пшеница		
	норма затрат	отклонение, (+,-)	всего	норма затрат	отклонение, (+,-)	всего
1. Дизельное топливо, руб.	14 000	+120	14 120	14 400	-180	14 220
2. Семена, руб.	20 000	+3000	23 000	22 000	-1500	20 500

Таблица 3. Ведомость аналитического учета и анализа затрат по счету 20/1 «Растениеводство» за июнь 2006 года, бригада №1, «Яровые зерновые культуры» в СХА им. Ю.А. Гагарина

Наименование статей затрат	ед. измерения	дебет счета 20/1 июнь 2006г.							дебет счета 20/1 с 1.01 по 1.07.06 г.					
		по нормативной калькуляции	из журналов-ордеров				Итого за месяц	отклонение		нормативные затраты	фактические затраты	процент затрат к итогу	отклонение	
			№ 10	№ 7	прочих			экономия (-)	перерасход (+)				экономия (-)	перерасход (+)
					№6	сумма								
1. Оплата труда	руб.	7500	7000			7000	500		340000	350050	20,2	-	110050	
1.1 основная														
1.2 дополнительная	руб.	700	658			658	42		67000	65730	3,8	1270		
2. Услуги:														
2.1 автотранспорта	руб.	3500	400	200	-	3100	3700	-	+200	130000	133300	7,7	-	+300
2.2 ремонтных мастерских	руб.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.3 транспортных работ тракторов	руб.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3. Амортизация		12100		12000		12000	-100		110000	110000	6,4	-	-	
4. Текущий ремонт	руб.	18000		21000		21000	3000		120000	126000	7,3	-	-	
5. Страховые платежи		1500		1500		1500	-		16000	15000	0,9	1000	+6000	
ИТОГО:	руб.	282500	223500	7500	-	42400	273400	4158	+1200	1687200	1729300	1000	9800	+51900

Аналитический учет затрат должен быть организован по объектам калькулирования – каждой культуре и хозрасчетному подразделению в разрезе калькуляционных статей затрат, а по необходимости и важности для управления – даже по элементам производственных затрат. Для ведения аналитического учета при нормативном методе учета считаем, что следует применять следующую форму учетного регистра: «Ведомость аналитического учета и анализа затрат по счету 20/1 «Растениеводство» (табл. 3). При использовании автоматизированной обработки аналитической информации принципиально форма ведомости меняться не будет.

Ведение ведомости аналитического учета и анализа затрат по счету 20/1 «Растениеводство» обеспечит все необходимые данные о величине затрат по каждой культуре для исчисления фактической себестоимости продукции растениеводства. Отражение фактических затрат на производство в растениеводстве (по норме и отклонениям от установленных норм) позволяет получить руководству хозяйства достоверные данные о величине затрат, образующих себестоимость зерна. В этом положительное и главное преимущество нормативного метода учета. Внедрение нормативного метода учета затрат делает учет более действенным

орудием в управлении производством. Функционирование систем управленческого учета и использование методов планирования, учета и контроля в соответствии с тре-

бованиями современного управления снизит риски финансовой несостоятельности и обеспечит долговременное функционирование предприятий на рынке.

---

**Список использованной литературы:**

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник, 5-е издание, стерео. – М.: «Омега-Л», 2006. – 576 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табаиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. - 560с.
3. Дусаева Е.М. Управленческий учет: Учебное пособие. 2-е издание, переработанное и доп. – М.: ГУП Агропрогресс, 2002. - 252с.
4. Дусаева Е.М., Курманова А.Х. Модели учетных аналитических систем в аграрных предприятиях // Известия Оренбургского государственного аграрного университета 2004. №4. С.172 -176.
5. Вил Р.В., Палий В.Ф. Управленческий учет. – М., 1997.
6. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч.2. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник. - 4-е изд. перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2001. – 400 с.
7. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности. – СПб.: БизнесМикро, 1999. – 279 с.

**Статья рекомендована к публикации 19.02.07**