

Евдокимова Н.В.

Самарская гуманитарная академия

## О ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ПРИЗНАКАХ ОПЕРАТИВНОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**В статье рассмотрены основные характеризующие признаки оперативного, финансового и управленческого учета: группировка затрат, свобода выбора и обязательность ведения учета; отражено взаимодействие оперативного и бухгалтерского учета.**

Оперативный учет представляет собой регистрацию полученной информации в момент и на месте ее возникновения с использованием по назначению для эффективного управления предприятием в целом и его производственными подразделениями.

Данные оперативного учета могут передаваться в устной форме, по телефону, с помощью Интернета. Данные финансового и управленческого учета последовательно сводятся и группируются на взаимосвязанных счетах. Полученная таким образом информация характеризует состояние и движение средств предприятия и источников их образования. Это достигается путем применения различных действий, способов и приемов бухгалтерского учета.

Между оперативным и бухгалтерским учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы предприятия. Одним из разделов этой системы является учет затрат и доходов, необходимый как в бухгалтерском, так и в оперативном учете. Следовательно, учет затрат – это та область, которая соединяет информационные поля финансового, управленческого и оперативного учета. Общепринятые принципы бухгалтерского учета могут действовать также и в оперативном учете, поскольку руководители предприятий в своей деятельности не могут руководствоваться исключительно непроверяемыми, субъективными оценками и мнениями. Кроме того, информация оперативного и бухгалтерского учета используется в текущем управлении себестоимостью.

Благодаря сплошному охвату всех хозяйственных операций и процессов в стоимостном и натуральном измерении оперативный, финансовый и управленческий учет гарантируют возможность получения обзорных данных о состоянии хозяйственных отношений пред-

приятия и его финансовом положении. Вместе с тем оперативный учет является первоосновой формирования всей информации в системе управления предприятием. Оперативный и финансовый учет, рассматриваемый при этом в качестве информационной основы общей системы отчетности предприятия, предоставляют данные для многих подсистем управленческого учета, в том числе и для управленческого учета затрат и, наоборот, данные последнего используются при определении производственно-финансового результата.

Можно сделать вывод о том, что формирование затрат начинается в оперативном учете и продолжается в финансовом и управленческом учете. Однако они имеют различные характеризующие признаки, отраженные нами на рис. 1. Сделаем пояснения к рисунку.

1. Группировка затрат. В финансовом учете затраты группируются по экономическим элементам. Под элементом понимается однородный вид затрат на производство. При этом не учитывается, где и на что израсходованы средства. В ПБУ 10/99 «Расходы организации» для целей ведения финансового учета определен следующий перечень экономических элементов: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты. Такая классификация затрат позволяет определить в финансовом учете результат (прибыль или убыток) [2].

М.А. Вахрушина указывает, что в управленческом учете затраты группируются по носителям затрат в разрезе статей калькуляции. Под носителем затрат понимаются виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи как на внешнем рынке, так и внутри организации. Классификация затрат по статьям калькуляции дает представление о том, на что израсходованы

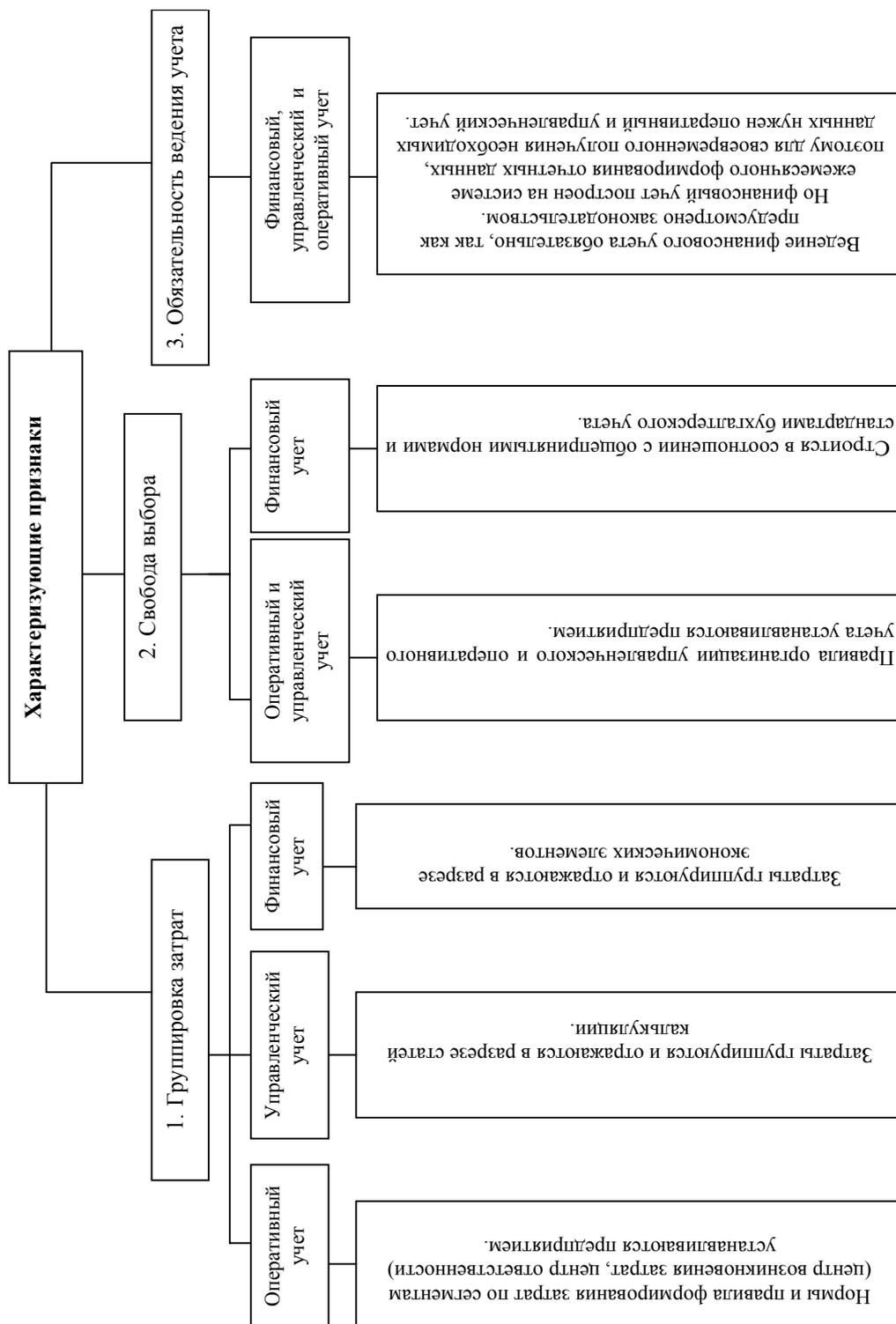


Рисунок 1. Группировка затрат, свобода выбора и обязательность ведения учета

ресурсы и где. Перечень статей затрат устанавливается предприятием самостоятельно [3; 34].

Вышесказанное об отражении затрат в управленческом учете можно с большой уверенностью отнести к учету затрат в оперативном учете, т. к. нормы и правила формирования затрат по сегментам (центр возникновения затрат, центр ответственности) устанавливаются предприятием.

Например, на промышленном предприятии ФГУП ГНПРКЦ «ЦСКБ-Прогресс» (г. Самара) установлена следующая номенклатура статей калькуляции: основное сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, покупные комплектующие изделия, возвратные отходы, НДС в стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий, НДС в стоимости услуг, трудоемкость сдельных работ, сдельная заработная плата, трудоемкость повременных работ, повременная заработная плата производственных рабочих, управленческие расходы, дополнительная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды рабочих, расходы на подготовку и освоение производства новых видов изделий, расходы на ремонт, стоимость инструментов и приспособлений целевого назначения, специальные расходы, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, потери от брака, производственные расходы, услуги сторонних организаций, расходы по сертификации, вспомогательные материалы.

Помимо различий в группировке затрат существуют также различные методы учета затрат: нормативный метод, стандарт-кост, директ-костинг.

На наш взгляд, наиболее универсальным и прогрессивным с точки зрения осуществления оперативного и текущего контроля и эффективного управления производством является нормативный метод учета затрат. Он включает в себя методы разработки и установления норм расхода производственных ресурсов, расчет нормативной себестоимости продукции, систематический учет изменений нормативов и оперативный учет отклонений от нормативов с указанием причин и виновников.

Нормативный учет затрат, как правило, применяют в сочетании с другими методами (попроцессным, позаказным, попередельным и т. д.), и поэтому более правильно было бы говорить о нем как о составной и неотъемлемой части любой системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Важно отметить, что нормативный метод не упрощает учета и не сокращает объема обрабатываемой информации, а наоборот, увеличивает сложность и трудоемкость, поскольку вызывает необходимость дополнительного и обособленного учета и оперативного выявления отклонений от установленных нормативов и их анализа. Однако данный метод значительно увеличивает возможности оперативного управления затратами.

Нами рассмотрены возможности применения нормативного метода учета затрат в сочетании с позаказным методом на примере ФГУП ГНПРКЦ «ЦСКБ – Прогресс».

При организации системы нормативного учета затрат удастся детально анализировать отклонения. При этом положительным качеством оперативного учета является то, что во всех случаях по выявленным отклонениям можно установить причины и ответственных лиц, по чьей вине они образовались. Это дает возможность принимать эффективные меры по устранению вскрытых нарушений. Оперативная информация об отклонениях, формируемая в цехах, ежедневно обобщается в целом по производствам предприятия, что позволяет анализировать отклонения за сутки и нарастающим итогом с начала месяца не только по цехам, но и в целом по предприятию. Внутри цехов такой анализ проводится по рабочим местам, бригадам и участкам. Таким образом, ход выполнения заданий по снижению себестоимости продукции строго контролируется.

Например, отклонения для каждого центра ответственности можно дифференцировать по статьям затрат, а затем исследовать с позиции нормативного расходования ресурсов и нормативных цен на ресурсы. Следовательно, целесообразно на ФГУП ГНПРКЦ «ЦСКБ – Прогресс» в существующую номенклатуру статей калькуляции

включить статьи по нормам, по изменениям норм и по отклонениям от норм, например: основное сырье и материалы по норме, сырье и материалы по изменениям норм, сырье и материалы по отклонениям от норм, отклонения от планово-учетных цен на материалы.

2. Свобода выбора. М.А. Вахрушина считает, что финансовый учет основан на общепринятых принципах, которые регулируют запись, оценку и передачу финансовой информации, т. е. он до определенной степени централизован. Публичная финансовая отчетность подлежит обязательной аудиторской проверке [3; 32].

Т.П. Карпова полагает, что финансовый учет строится в соотношении с общепринятыми нормами и стандартами бухгалтерского учета. Этот принцип позволяет внешним пользователям информации проводить сравнения и сопоставления. Кроме того, пользователи должны быть уверены, что учет ведется в общепринятом порядке, благодаря чему он в достаточной степени достоверен [4; 27].

М.А. Вахрушина определяет, что управленческий учет, напротив, организуется исходя из целей и задач управляющих, никак не регламентируется государством, служит лишь интересам предприятия, в чем и заключается его преимущество перед финансовым учетом. Общие принципы данного учета сводятся к тому, чтобы максимально обеспечить руководство полезной информацией. Управленческий учет в большей степени основан на логике и опыте или на общей приемлемости. В этом смысле можно говорить о децентрализации управленческого учета [3; 32].

Т.П. Карпова отмечает, что безотносительно к нормам и юридическим требованиям организуется управленческий учет. Основным принцип работы управленческого аппарата организации состоит в выборе тех правил, принципов, приемов, которые приносят пользу и являются полезными при принятии решений. Применяемая практика или техника учета должна давать полезную информацию [4; 27].

Правила организации оперативного учета, так же как и управленческого, устанавливаются самим предприятием. Управленческий

аппарат может следовать любым внутренним правилам в зависимости от их полезности.

Оперативный учет следует организовать таким образом, чтобы его информация была не только своевременной, но и достоверной. Для этой цели необходимо внести дополнительные реквизиты в первичные документы о центрах ответственности или разработать новые формы первичных документов, отвечающих требованиям полноты информации об объектах управленческого учета. В процессе построения управленческого учета на предприятии важно проанализировать сначала состояние оперативного учета с позиций возможностей его использования для формирования информации при разработке управленческих решений.

Учитывая слабую методическую разработанность оперативного и управленческого учета на законодательном уровне, актуальным становится вопрос расширения роли учетной политики в организации управленческого учета.

Учетная политика организации, по нашему мнению, помимо методического, организационного, технического, налогового разделов должна содержать раздел, посвященный вопросам организации управленческого учета.

Нами была пересмотрена учетная политика промышленного предприятия и разработан раздел, посвященный управленческому учету, который оформлен в качестве приложения и предназначен для внутренних пользователей. В данном разделе раскрыты следующие управленческие аспекты:

- Организация использует интегрированную систему финансового и управленческого учета с использованием единой системы счетов и проводок.
- Ведение расширенного аналитического учета по счетам затрат.
- Включение в себестоимость всех текущих расходов по методике формирования себестоимости, принятой на предприятии.
- Учет затрат в соответствии с выбранной классификацией.
- Применяемый метод учета затрат. С целью контроля за работой руководителей центров ответственности рекомендуется ве-

сти учет затрат на производство с применением нормативного метода, без использования счета 40 «Выпуск продукции».

- Выбор метода учета выручки от продаж.
- Состав, порядок и сроки представления внутренней отчетности.

Разработаны также должностные инструкции работников управленческой бухгалтерии. К функциям специалиста по управленческому учету необходимо отнести следующие обязанности: координация целей и планов подразделений и предприятия в целом; содействие руководству в достижении поставленных целей, организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета; бесперебойное осуществление процессов планирования контроля экономических результатов деятельности предприятия; обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам; создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия; разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия; консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

Эти функции показывают, какую важную роль играет специалист по управленческому учету в принятии управленческих решений. Ответственная роль предполагает наделение специалиста по управленческому учету определенными специфическими правами, например: доступ ко всей информации, в том числе и к информации конфиденциального характера; право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками; право отсрочки принятия решения с целью профессиональной его подготовки.

Поскольку специалист по управленческому учету имеет широкий спектр обязанностей и специальные права, при назначении на данную должность предъявляются достаточно высокие требования к теоретической подготовке и практическим навыкам в области управленческого учета.

Организационное обеспечение построения управленческого учета издержек производства играет важную роль в деле его рационализации как инструмента управления хозяйственной деятельностью любого предприятия, включающего традиционные и универсальные методы счетно-технического обобщения учетных данных и способы организации учетно-вычислительных работ. При этом, чем больше предприятие использует универсальные методы ведения учета всех его видов, тем более объективной и достоверной становятся данные его отчетности.

3. Ведение финансового учета предусмотрено законодательством, т. е. обязательно в соответствии со ст. 18 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1]. Он ведется по требуемой форме и с требуемой степенью точности независимо от желания руководства предприятия.

Т.П. Карпова считает, что ведение управленческого учета зависит от воли администрации. Дирекция может осуществлять управленческий учет, руководствуясь принципом целесообразности. Никто не вправе указывать, в какой форме должен быть организован учет и каким образом он будет осуществляться. Сбор и обработка информации считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше стоимости получения [4; 26].

Ведение оперативного учета необходимо на каждом предприятии. В связи с тем, что важнейшей задачей руководителя промышленного предприятия является использование с максимальной отдачей имеющихся ресурсов (не только материальных и трудовых, но и емкости рынка, возможности привлечения кредитных ресурсов), как минимум необходима информация о наличии таких ресурсов, которая и является базой для подготовки и принятия тех или иных оперативных и стратегических управленческих решений. Финансовый учет такой информации предоставить не может, т. к. он построен на системе ежемесячного формирования отчетных данных. Поэтому оперативному получению необходимых данных служат оперативный и управленческий учет и отчетность.

Руководителям предприятия целесообразно рассматривать бухгалтерский учет

как логическое продолжение оперативного учета. В этом случае они ежедневно будут получать все необходимые сведения, а бухгалтерия – все данные, которые требуются для составления бухгалтерской и налоговой отчетности. Кроме того, применение такого способа ведения учета позволит

руководителям пересмотреть и упорядочить существующую систему распределения должностных обязанностей и организации документооборота, выявить пути оптимизации учетной политики, рациональное использование денежных, материальных, трудовых ресурсов.

---

**Список использованной литературы:**

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. №129-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №33н.
3. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000.
4. Карпова Т. П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997.

**Статья рекомендована к публикации 27.03.07**