**Управленческий учет в организациях**

**Проблемы внедрения и развития управленческого учета в организациях РФ. Формы организации управленческого учета**

Управленческий учет—это система 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.

Некоторые элементы системы управленческого учета нашли при­менение в теории и практике отечественного учета. Новые элементы еще предстоит освоить и адаптировать к российским условиям. В отечественной теории и практике были и есть: учет по видам затрат (в различных группировках), по центрам затрат и центрам ответственности” ПО объектам калькулирования; нормативный учет; система внутреннего хозяйственного расчета; система анализа, планирования и контроля, По этому говорить об управленческом учете как о чем-то для нас совершенно незнакомом неправильно.

Другое дело — эффективность совокупного функционирования элементов системы как целого в достижении единой цели. Здесь можно сказать, что в условиях рыночных отношений происходит, объективен интеграция методов управления в единую систему управленческого уче­та, что было не так эффективно в условиях централизованно управлявшейся экономики. [5.c.508]

Мы не можем согласиться с мнением тех, кто считает, что говорит” об управленческом учете или о контроллинге сегодня преждевременно,

Необходимо знать направления эволюции учетно-экономической мысли на современном этапе экономического развития. Это так же важно, как изучение истории учетных идей. И знать главным образом не для того, чтобы удивить коллег своей эрудицией, а для того, чтобы не делать очередных ошибок при “пересадке” западных методов управления на отечественную почву. Изучив тенденции развития систем и методе управления на Западе и овладев теорией и практикой применения отечественных методов учета, анализа, планирования и контроля, наши специалисты должны уже сегодня понять, какие проблемы встанут перед предпринимателями в условиях реального рынка. При этом следует максимально использовать имеющийся опыт и богатейший потенциал отечественной учетно-аналитической школы.

Одна из задач — переориентировать отечественную теорию и накопленный практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка. Тем более что такой опыт у нас есть.

Другой задачей в формировании концепции отечественного управленческого учета является, по нашему мнению, создание и освоение на практике новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Еще одна задача — освоить ценные для нас западные методы уп­равления, что позволит формировать у наших менеджеров альтернатив­ное мышление, возможность неоднозначного подхода к решению задач управления предприятием.

Проблема разработки новых подходов к калькулированию себес­тоимости продукции (работ, услуг), подсчету результатов производства является проблемой управленческого учета, в качестве таковой имеет прямое отношение к налоговому законодательству, а значит, и к вопро­са” его взаимодействия с методологией бухгалтерского учета.

В пункте 2.5 Инструкции Госналогслужбы России от 10 августа 1995 г. № 37 “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на при­быль предприятий и организаций” сказано, что для предприятий, осуще­ствляющих реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фак­тической себестоимости, для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившая­ся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости. Да­лее перечисляются, прямо скажем, очень трудно доказуемые исключе­ния, когда предприятиям не нужно платить налог на прибыль с убытка от реализации.

Это положение налогового законодательства сразу делает бес­смысленным ряд достоинств системы управленческого учета, связанных с гибкой системой ценообразования на конечную продукцию предприя­тия, основанной на различных подходах к калькулированию. И, кроме того, как предприятия будут доказывать необходимость использования у себя в учете метода калькулирования неполной себестоимости, метода, одно только разумное, взвешенное и грамотное применение которого помогло бы сегодня выжить не одному десятку промышленных предпри­ятий? Как такие предприятия докажут, была у них продажа ниже себе­стоимости или нет. Ниже, какой фактической себестоимости — полной или неполной? Ведь показатели прибыли по объектам калькулирования “директ-костинг” в системном учете не формирует. Можно ли прибыль, например, для целей налогообложения считать расчетно, внесистемно? При-таком подсчете прибыли в разрезе изделий обязательно будут “про­дажи ниже полной себестоимости” по отдельным позициям ассортимен­та, поскольку в этом и есть главный смысл гибкого ценообразования: ре­ализация одних позиций ассортимента по меньшим или демпинговым ценам за счет более дорогой цены реализации других позиций ассор­тимента.

В бухгалтерском учете должен соблюдаться принцип (допущение, требование) временной определенности фактов хозяйственной деятельности (п. 2.2 ПБУ1/94 “Учетная политика предприятия”), согласно кит рому “факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место; независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами”. В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются практически все фактические затраты, связанные с процессами производства и реализации. Затем для целей налогообложения обязательно или в зависимости от принятого решения делают ряд корректировок: себестоимости, выручки, финансовых результатов. Такая тенденция налицо, правда, до­статочно много неясных вопросов, неточностей и неоднозначных тракто­вок вызывает сам процесс корректировки. Эти вопросы должны быть от­регулированы налоговым законодательством. [5.c.506]

**Формы организации управленческого учета на предприятии**

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, последовательнос­тью связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способом записи в них, т. е. использованием тех или иных технических средств. Следовательно, под формой управленческого уче­та следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время в организациях наиболее распространены ме­мориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная фор­мы учета.

При мемориально-ордерной форме учета по данным первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера, кото­рые записываются в регистрационный журнал и затем в Главную книгу (регистр синтетического учета). Аналитический учет ведется в карточ­ках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, которые сверя­ются между собой.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последова­тельностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техни­ки, при ней широко используются стандартные формы аналитических ре­гистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при ней легко осуществлять разделение учетной работы между ква­лифицированными и менее квалифицированными работниками. Недостатками мемориально-Ордерной формы учета являются: трудоемкость учета, вызываемая прежде всего многократным дуб­лированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регист­рационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);

отрыв аналитического учета от синтетического, громоздкость ана­литического учета (он часто отстает от синтетического учета);

формы регистров аналитического учета зачастую не содержат по­казателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятель­ности и составления отчетности.

В связи с этим учет имеет сравнительно низкое познавательное значение, а для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета. В настоящее время ме­мориально-ордерная форма учета применяется в сравнительно неболь­ших организациях.

Основными особенностями журнально-ордерной формы учета яв­ляются:

применение для учета хозяйственных операций журналов-орде­ров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;

совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;

объединение в журналах-ордерах систематической записи с хро­нологической;

отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;

сокращение количества записей благодаря рациональному по­строению журналов-ордеров и Главной книги.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет или на группу синтетичес­ких счетов. Каждому журналу-ордеру присваивается определенный по­стоянный номер. Как правило, журналы-ордера имеют различную фор­му, Далее представлена форма журнала-ордера № 1 по Счету 50 “Касса”.

Запись в журналы-ордера производят ежедневно либо непосред­ственно с первичных документов, либо с вспомогательных ведомос­тей, которые служат для накапливания и группировки данных пер­вичных документов. Во втором случае в журналы-ордера записывают итоги вспомогательных ведомостей.

В журналы-ордера производятся только кредитовые записи того синтетического счета, операции которого учитываются в данном журнале. Например, в журнал-ордер № 1 по счету 50 “Касса” записываются только те операции, по которым счет “Касса” кредитуется. Операции, по которым счет “Касса” дебетуется, будут записаны в Главную книгу. Тем самым исключается дублирование оборотов по корреспондирующим счетам. Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета, операции, которого учитываются в данном журнале, и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.

В ряде журналов-ордеров синтетический учет совмещается с аналитическим, например, по счетам “Краткосрочные кредиты банка”, “Прибыли и убытки” и др., причем расположение данных аналитиче­ского учета обеспечивает получение необходимых •показателей для составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности без дополнительных выборок и группировок. Самостоятельный аналити­ческий учет (в карточках или книгах) ведется при данной форме учета лишь по тем синтетическим счетам, в развитие которых открывается большое количество аналитических счетов, например по учету мате­риалов, основных средств, готовой продукции и др. Хозяйственные операции записываются в журналы-ордера по мере их совершения и оформления документами. Поэтому синтетическая запись в журналах является одновременно и хронологической записью. Необходимость ведения специальных хронологических ре­гистров при данной форме учета отпадает. Не составляются и мемори­альные ордера, поскольку все показатели записываются в журналах в разрезе корреспондирующих счетов.

Для сверки правильности записей в журналах-ордерах общий итог по кредиту счета подсчитывают и записывают его в журнал непосред­ственно из документов. Полученный итог сверяют с выведенными в отдельных графах журнала итогами по дебетуемым счетам. Такая сверка делает излишним составление оборотных ведомостей по журналу, в ко­торых синтетический учет совмещается с аналитическим учетом.

Оборотные ведомости составляются лишь по тем счетам, в кото­рых аналитический учет ведется самостоятельно.

Проверенные месячные итоги журналов-ордеров записывают в Главную книгу следующей формы.

Кредитовый оборот переносят в Главную книгу с соответствую­щего журнала, а обороты по дебету записывают в книгу из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Журналы-орде­ра и Главная книга взаимно дополняют друг друга: в журналах-орде­рах дается расшифровка кредитового оборота каждого синтетичес­кого счета, а в Главной книге — расшифровка дебетового оборота этого же счета. После проверки оборотов выводится сальдо на нача­ло следующего месяца и записывается в соответствующей колонке Главной книги.

Для проверки правильности записей в Главной книге подсчиты­вают суммы оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть равны.

Бухгалтерский баланс и другие формы отчетности составляются поданным Главной книги, журналов-ордеров и вспомогательных к ним ведомостей.

Применение журнально-ордерной формы управленческого учета позволяет значительно уменьшить трудоемкость учета. Это достигается за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряд; регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам).

* Данная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов.
* К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнестиI сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учета.

От значительной части указанных недостатков свободна автоматизированнаяформа учета, созданная на базе использовании ЭВМ. В общем, виде данной форме учета свойственна такая последовательность обработки информации: машинный носитель информации – ЭВМ - машинограммы выходной информации.

В настоящее время организации интенсивно оснащаются много­функциональными проблемно-ориентированными мини-ЭВМ — ком­пьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, листах и др.) и на ма­шинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, маг­нитно ленте и др.).

Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволя­ет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечивае­т: механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса высокую точность учетных данных; оперативность данных учета; повы­шение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку они ис­пользуют одни и те же носители информации.

В последнее время предприятиям малого бизнеса разрешено ис­пользовать упрощенную форму учета, при которой можно использовать, все два вида, учетных регистров - Книгу учета хозяйственных операций (регистр синтетического учета} и ведомости учета соответ­ствующих объектов (основных средств, производственных запасов, готовой продукции и др), являющихся регистрами аналитического учета.

Книга учета хозяйственных операций заполняется либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (при значительном количестве хозяйственных операций). Данные указанной Книги и ведомостей, если они ведут­ся, используются для составления баланса и других форм бухгалтер­ской отчетности.

Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов (в соответствии с положением о документах и документообороте) на второй день по­сле совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от количества совершаемых ежедневно хозяйственных операций.

Если количество хозяйственных операций незначительно, то они вначале записываются, а Книгу учета хозяйственных операций, а уже затем — в соответствующие ведомости. Например, операция о поступ­лении денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражена в графе “Сумма” по дебету счета 50 “Касса”, кредиту счета 51 “Расчет­ный счет” Книги учета хозяйственных операций, а затем в ведомостях по учету операции по кассе и расчетному счету (форма № В-4). Пример открытия счетов в Книге по данным начального баланса, отражения четырех операций по счетам Книги, подсчета оборотов и конечных сальдо счетов по Книге. Данные о начальных и конечных сальдо при счетам Книги ис­пользуются при составлении баланса.

Бели в организации совершается значительное количество хозяй­ственных операций, то они могут записываться вначале по соответст­вующим ведомостям, а уже итоговые данные ведомостей за месяц записываются в Книгу учета хозяйственных операций. Для правильного переноса данных из ведомостей в Книгу в соответствующих графах каждой ведомости в скобках указаны цифры, соответствующие графам Книги, в которых должны отражаться эти данные.

Можно использовать и кредитовый принцип записи по переносу данных ведомостей в Книгу учета хозяйственных операций. В этом случае из каждой ведомости в графе “Сумма” Книги учета хозяйственных операций записывается общая сумма по разделу расхода ведомости, и затем она расшифровывается частными суммами по соответствующим счетам Книги.

По окончании месяца в Книге подводятся итоги, подсчитывают­ся обороты по каждому счету и выводится конечное сальдо. Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе “Сумма”. Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используются для составления бухгалтер­ского баланса.

В настоящее время организациям предоставлено право самим вы­бирать форму управленческого учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенство­вать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработ­ки при соблюдении общих методологических принципов, а также тех­нологии обработки учетной информации. [4.c.53]

**Библиографический список**

1. Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21.11.96 № 129-ФЗ (с изм. и доп. от 23.076.98, 28.03.02).
2. В. Палий Управленческий учет М.: ИНФРА – М, 1997 – с. 480
3. Карпова Т.П. Управленческий учет М.: ЮНИТИ 2000. - с. 350
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет – 2-е изд., переаб. И доп. – М.: ИНФРА-М, 2000. с. 584

Шеремет А.Д. Управленческий учет – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – с.512