

## Организация программно-ориентированного учета и учетная политика

© 2009 И.П. Курочкина

кандидат экономических наук

Марийский государственный технический университет

Дано обоснование программно-ориентированного производственного учета как обособленной информационной системы, обеспечивающей принятие решений по управлению процессом производства, его стадиями. Для организации этого нового вида учета предложены алгоритм учетной политики и структура ее содержания.

*Ēēp-āāūā nēf āā:* учетная политика, программно-ориентированный учет, информационная система.

Развитие отечественной учетной науки в последние десятилетия тесно связано с расширением предметной области управленческого учета, с пониманием его содержания, с поиском нового методического обеспечения, включающего широкий круг вопросов теории и практики для эффективной его организации на предприятиях разных отраслей экономики. До настоящего времени дискутируются и осмысливаются учеными проблемы соотношения и взаимосвязи различных подсистем бухгалтерского, финансового и управленческого учета. Осмысление методологии и методики управленческого учета меняет традиционные подходы к обоснованию и формированию информационного обеспечения управленческих решений. Большое влияние на методические разработки оказывают новые теории управления.

Исторические корни управленческого учета и зарубежный опыт его применения, обусловленный развитием рынка, стали предпосылками появления фундаментальных работ по управленческому учету и контроллингу Ч.Т. Хонгрена и Дж. Фостера, К. Друри, Э. Майера, Г. Мюллера, А. Апчерча и вызвали научный интерес в отечественной науке и практике.

Опыт создания управленческого учета, использования отдельных его элементов на российских предприятиях за относительно короткий период времени трансформировал представления о содержании профессии бухгалтера, сместил акценты с информационного обеспечения оперативного управления на стратегическое. Появились научные исследования проблем операционного планирования, бюджетирования, процессно-ориентированного учета и другие, свидетельствующие о том, что управленческий учет - явление многогранное, требующее глубоких изысканий всех его аспектов. Одной из важнейших проблем управленческого учета является, на наш взгляд, развитие его подсистемы, связан-

ной с управлением производственным процессом и ориентированной на выполнение производственной программы не только в текущем, но и в будущем периодах.

Производственный процесс является особым участком деятельности и управления. Его стадии исторически обусловлены теорией воспроизводства капитала, а в современных условиях капитал рассматривается в качестве важнейшего показателя бизнеса и даже в качестве предмета бухгалтерского учета. Любое производственное предприятие независимо от его отраслевой принадлежности заинтересовано в информационном обеспечении всех стадий производственного процесса, начиная с процесса заготовления и подготовки производства и заканчивая процессом реализации произведенной продукции.

Развитие системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики под влиянием международных стандартов, национальных научных учетных школ развитых стран обязывает пересмотреть многие аспекты методологии и организации российского бухгалтерского учета и всех видов учетных информационных систем, формируемых для нужд хозяйствующих субъектов. Новые методы, привнесенные в российскую экономику от зарубежных партнеров из национальных и международных стандартов учета и отчетности, в большей степени нацелены на совершенствование отчетности для внешнего пользователя, на функционирование управленческих структур.

Производственный процесс не всегда находит адекватное отражение в системе учета. В связи с этим назрела необходимость создания и методологического обоснования механизма, позволяющего формировать производственный учет по его стадиям, обособленно в каждой и во взаимосвязи с другими стадиями, по отдельно взятым бизнес-единицам, а главное, позволяющего по-новому раскрывать содержание предмета и объек-

тов производственного учета в их взаимозависимости от кругооборота капитала. Такой учет должен быть ориентирован на Производственную программу предприятия, являющуюся основой развития производства видов продукции, производственных процессов и представляющую собой систему подконтрольных управлению показателей, для выполнения которых необходимо формирование специфической информации. Создание и развитие программно-ориентированного производственного учета как особой информационной системы является актуальным в настоящее время.

Анализ накопленного практического опыта организации и управления производственной деятельностью, показателей, на основе которых производится оценка конечного результата процесса производства, использованы для разработки модели программно-ориентированного учета. В основе модели лежат организационная и методическая ее составляющие. Программа ориентирована на цель - выполнение показателей, которыми характеризуется результат (результативность) производственной деятельности. Пользователями программы являются собственники и менеджеры всех уровней управления предприятием, ответственные и имеющие отношение к процессу производства.

Предлагаемый формат производственной программы должен включать четыре основных раздела:

I раздел “Объем производства. Номенклатура продукции. Качество”;

II раздел “Ресурсное обеспечение программы производства”;

III раздел “Организационное обеспечение производства”;

IV раздел “Финансовое и инвестиционное обеспечение”.

Все включаемые в соответствующие разделы системы показателей могут быть по-своему сгруппированы на основе принципа полезности информации в каждом конкретном предприятии. Основой формирования перечисленных показателей является программно-ориентированный учет.

Организационной основой программно-ориентированного учета является функциональная предрасположенность бухгалтерских и других служб управления предприятием обеспечивать формирование информации о процессе производства и выполнения Производственной программы. Для формирования нужной информации, безусловно, необходим график документооборота не только по бухгалтерским документам и отчетам, но и документов и отчетов на основе

оперативной (маркетинговой, производственной, статистической) и даже налоговой информации.

Методической основой программно-ориентированного учета является:

- система внутренней нормативной документации: внутренние положения и стандарты предприятия;

- система счетов производственного учета для отражения ресурсов и затрат, а также регистры производственного учета;

- система внутренней (внутрипроизводственной) отчетности, построенной на основе процессно-ориентированных бюджетов.

Основными методическими приемами формирования информации в системе программно-ориентированного учета мы выделяем:

- процессно-ориентированное бюджетирование;

- трансфертное ценообразование;

- учет затрат и целевое калькулирование.

Как система информации, программно-ориентированный учет должен иметь: цели, объекты, принципы и методики (или комплексную методику). Результатом (или завершающей стадией) программно-ориентированного учета должна быть система внутрипроизводственной отчетности, имеющая своих пользователей.

Оперативность формирования данных и систематический контроль выполнения показателей Производственной программы позволяют говорить о мониторинге производственного потенциала организации.

В свою очередь, возможности организационной структуры системы управления определяются влиянием на нее современных управленческих технологий. Это обстоятельство позволяет говорить об управленческих технологиях, используемых и в программно-ориентированном учете. В своей основе эти технологии имеют историю и опыт апробации в мировой практике, их использование осуществляется в системах управленческого и производственного учета. Именно поэтому к программно-ориентированному учету имеют отношение следующие управленческие технологии:

- “шесть сигм”;

- “точно в срок” (JIT);

- процессно-ориентированное управление затратами (ABC/ABM);

- тотальное управление качеством (TQM);

- сбалансированная система показателей (BSC);

- 5S;

- Кайзен-кост; и т.д.

В системе программно-ориентированного учета для использования названных технологий

обязательно возникнет необходимость разработки внутренних стандартов и процедур, графики документооборота, регламента подготовки производственно-учетных документов, кодификаторов затрат и других элементов.

Правила учета производственного процесса можно и нужно, на наш взгляд, отразить отдельным документом - учетной политикой. В связи с этим возникает вопрос о разработке учетной политики в системе программно-ориентированного учета.

Порядок разработки учетной политики организации определяют самостоятельно, ориентируясь на общеустановленные требования Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 "Учетная политика организаций". В настоящее время организации обязаны формировать учетную политику только для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Вместе с тем у современных ученых имеются самые разные подходы к содержанию и видам учетных политик. Все чаще возникает вопрос о целесообразности формирования учетной политики для управленческого учета.

Следует отметить, что проблема необходимости разработки учетной политики в системе управленческого учета уже поднималась в работах следующих авторов: М.А. Вахрушиной, Е.Е. Ляльковой, М.М. Каверина, Н.П. Кондракова, М.С. Кузьминой, А.А. Сафарова и др. Так, для систематизации и регламентирования ведения управленческого учета М.М. Каверин и А.А. Сафаров считают целесообразным применение инструмента учетной политики<sup>1</sup>. Н.П. Кондраков, кроме того, дает определение учетной политики для целей управленческого учета. По его мнению, учетная политика - это принятая организацией совокупность способов ведения учета и составления отчетности<sup>2</sup>. М.С. Кузьмина определяет учетную политику как "совокупность регламентированных внутрифирменных процедур информационного обмена, направленных на принятие управленческих решений для достижения целей организации"<sup>3</sup>.

По мнению М.А. Вахрушиной, Е.Е. Ляльковой, учетную политику в системе управленческого учета можно определить как совокупность способов ведения управленческого учета,

обеспечивающих его непрерывность и преемственность и способствующих реализации возможностей его элементов (бюджетирование, собственно учет и отчетность, внутренний контроль и управленческий анализ) в интересах внутрифирменного управления хозяйствующим субъектом<sup>4</sup>. На наш взгляд, данное определение учетной политики является наиболее полным. Такой подход может быть использован при формировании учетной политики для программно-ориентированного учета.

Учетная политика в системе управленческого учета сформирована М.А. Вахрушиной, Е.Е. Ляльковой в составе трех основных блоков (разделов): организационного, технического и методического<sup>5</sup>. В *í ðááíèçàðòèííí ðàççááèá* авторы предлагают решить следующие вопросы: регламент выработки стратегических целей компании; организационную структуру управленческой службы; определение лиц, ответственных за ведение управленческого учета; степень централизации управленческого учета; формирование центров ответственности; формирование аналитических отделов; формирование службы контроля и регламентация ее деятельности; формирование терминологических категорий (понятийного аппарата), единых для всех сотрудников компании; организацию учета затрат на производство.

К *òáòíè-áñèíí ò ðàççááèó* учетной политики авторы относят: регламент представления и формы внутренней многоуровневой отчетности; рабочий план счетов; систему учетных регистров, форм первичных документов и документооборот; форму связи управленческого учета с финансовым; определение валюты учета и единиц измерения; автоматизацию процесса сбора данных, имеющихся в информационных системах с учетом требований управленческого учета; разработку технологии обработки учетной информации; разработку технологии дополнения недостающих данных; разработку алгоритмов централизованных расчетных процедур; распределение функций между пользователями системы; обеспечение и конфиденциальность управленческой информации<sup>6</sup>.

В *í áòíáè-áñèíí ðàççááèá* учетной политики должны быть отражены: критерии отнесения объектов имущества к оборотным и внеоборотным активам; методы первоначальной оценки внеоборотных активов и обязательств; методы начисления амортизации внеоборотных активов;

<sup>1</sup> *Èáááðèí Ì.Ì.* Управленческий учет: организация, методика, опыт внедрения: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2002; *Ñàòáðíá Á.Á.* Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета // Управленческий учет. 2006. □ 5.

<sup>2</sup> *Èííáðáèíá Í.Ì.* Управленческий учет: Учеб. пособие. М., 2002.

<sup>3</sup> *Èòçíí èíá Ì.Ñ.* Формирование управленческой учетной политики // Бух. учет. 2007. □ 4.

<sup>4</sup> *Ááðòòèíá Ì.Á., Èìèèèáá Á.Á.* Учетная политика в системе управленческого учета: Методика формирования, практика применения. М., 2008. С. 50.

<sup>5</sup> Там же. С. 83.

<sup>6</sup> Там же. С. 98.



**Предлагаемая структура учетной политики для организации программно-ориентированного учета**

Наименование разделов учетной политики	Структура раздела учетной политики	Характеристика раздела учетной политики
1	2	3
<b>Общие положения учетной политики и терминология программно-ориентированного учета</b>	Цель учетной политики Организационная структура производственной бухгалтерии Степень централизации производственного учета Соответствие основных положений учетной политики целям реализации производственной программы Глоссарий терминов программно-ориентированного учета	
<b>Раздел 1.</b> Организационные основы учетной политики	<b>1.1. Формирование центров:</b> формирование центров затрат; формирование центров прибыли; формирование инвестиционных центров	Определение ответственности за формирование каждого центра и закрепление этой ответственности за исполнителями
	<b>1.2. Организация учета затрат на производство по стадиям производственного процесса</b>	Определение положений учета (способов отражения информации) по стадиям: снабжение, производство, продажи Определение критериев признания затрат для программно-ориентированного учета Классификация затрат по стадиям
	<b>1.3. Организация системы калькулирования производственных затрат</b>	Выбор объектов калькулирования и калькуляционных единиц Определение форматов калькуляционных отчетов Классификация затрат по статьям калькуляции Определение вариантов использования целевой калькуляции
	<b>1.4. Организация бюджетирования</b>	Определение критериев классификации бюджетов Определение форматов бюджет-отчетов Определение системы показателей, формируемых бюджет-отчетами, для отражения информации во внутренней отчетности
	<b>1.5. Организация внутреннего контроля</b>	Определение функциональных задач внутреннего контроля Определение форматов отчетов, формируемых службой внутреннего контроля в рамках программно-ориентированного учета
<b>Раздел 2.</b> Технические основы учетной политики	<b>2.1. Формирование центров затрат и определение ответственности</b>	Установление регламента деятельности центров затрат и закрепление видов ответственности за каждым центром
	<b>2.2. Организация учета затрат на производство по стадиям производственного процесса</b>	Установление последовательности и определение уровня аналитичности формирования затрат на производство по каждой стадии производственного процесса
	<b>2.3. Организация системы калькулирования производственных затрат</b>	Разработка классификации затрат (прямых и косвенных) и установление регламента формирования затрат по статьям калькуляции Определение базы распределения косвенных затрат по объектам калькуляции Разработка форматов калькуляционных отчетов
	<b>2.4. Организация бюджетирования</b>	Определение иерархии (уровней) бюджетов Определение состава затрат, отражаемых в конкретных бюджетах Установление регламента сбора информации по фактическим затратам для отражения в бюджет-отчетах Порядок выявления отклонений фактических затрат от плановых (нормативных) на основе бюджет-отчетов

