

Основные элементы разработки и внедрения учетной политики для целей управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях и ее роль в принятии решений по управлению организацией

© 2014 Рыжова Любовь Илларионовна
кандидат экономических наук, доцент
Марийский государственный университет
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 1
E-mail: rli.2012@yandex.ru

Исследуются вопросы разработки и внедрения учетной политики для целей управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях. Рассматриваются основные элементы учетной политики в целях управленческого учета и ее назначение для сельскохозяйственных предприятий. Предлагается к внедрению на сельскохозяйственных предприятиях управленческая учетная политика, разработанная с учетом технологических особенностей данной отрасли.

Ключевые слова: управленческий учет, учетная политика, внутренний документ, управленческие решения, сельскохозяйственные предприятия.

Основой при организации управленческого учета на предприятиях является грамотно составленная учетная политика. Учетная политика для целей управленческого учета - это внутренний документ, раскрывающий все особенности ведения управленческого учета на предприятии, она является связующим звеном между менеджментом и учетом. Учетная политика на предприятии для целей управленческого учета должна включать только те способы ведения управленческого учета, которые необходимы для формирования правильных и эффективных управленческих решений. На сельскохозяйственных предприятиях, на наш взгляд, в учетную политику следует включать такие элементы: общие положения об организационно-управленческой структуре предприятия; рабочий план счетов для целей управленческого учета; график документооборота и технологию обработки учетно-управленческой информации; аналитические счета управленческого учета с подробным описанием каждого счета; варианты учета и оценки объектов; формы первичных учетных документов, учетных регистров, которые используются в управленческом учете; центры затрат и центры ответственности; методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; способы группировки затрат и их списание; методику расчета трансфертных (внутрихозяйственных) цен на сельскохозяйственную про-

дукцию; систему бюджетирования и внутреннюю управленческую отчетность. При этом каждый элемент учетной политики имеет свое назначение (см. таблицу).

При формировании учетной политики для целей управленческого учета можно выделить четыре раздела:

1. Общие положения. В нем отражаются нормативные документы, регламентирующие и регулирующие организацию управленческого учета на предприятии.

2. Организационный раздел. Включает разработку целей организации, определение перечня лиц, ответственных за ведение управленческого учета, основные принципы управленческого учета, порядок утверждения учетной политики для целей управленческого учета.

3. Технический раздел. Охватывает разработку рабочего плана счетов для целей управленческого учета, график документооборота, определение планово-учетных единиц измерения, порядок обработки информации, сохранность и конфиденциальность управленческой информации, формирование управленческой отчетности.

4. Методический раздел. Должен отражать выбор методов начисления амортизации, оценки материально-производственных запасов, контроля использования сырья, учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции; определения элементов и статей затрат для принятия управленческих решений; выбор объектов учета затрат и объектов калькуляции; порядок расчета показателей экономической эффективности.

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ проекта проведения научных исследований "Разработка концепции и внедрение системы управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях Республики Марий Эл в условиях нестабильной финансовой ситуации". Проект □ 14-12-12003.

Основные элементы учетной политики для целей управленческого учета и их назначение для сельскохозяйственных предприятий

Элементы учетной политики для целей управленческого учета	Назначение учетной политики для сельскохозяйственных предприятий
Общие положения об организационно-управленческой структуре предприятия	Определение основных организационно-производственных подразделений предприятия, их функций и направлений деятельности
Рабочий план счетов для целей управленческого учета	Разработка рабочего плана счетов для целей управленческого учета с использованием свободных кодов счетов, при необходимости с объединением, исключением или добавлением новых субсчетов, а также их кодовых обозначений с целью обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета
График документооборота и технология обработки учетно-управленческой информации	Формирование графика документооборота и технологии обработки учетно-управленческой информации с целью оптимизации использования рабочего времени и материальных затрат на обработку и документирование учетно-управленческой информации, а также повышения эффективности хозяйственной деятельности как отдельных структурных подразделений, так и предприятия в целом
Аналитические счета управленческого учета с подробным описанием каждого счета	Организация системы построения аналитического учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями в каждой отрасли. При этом каждое предприятие имеет свои технологические особенности, которые обязательно должны быть отражены в управленческом учете при организации аналитического учета затрат на производство продукции (работ, услуг)
Варианты учета и оценки объектов	Выбор вариантов учета и оценки объектов с целью обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета
Формы первичных учетных документов, учетных регистров, которые используются в управленческом учете	Формирование форм первичных учетных документов, учетных регистров, которые предназначены для внутреннего пользования. В форму первичных учетных документов следует ввести такие обязательные поля, как "Направление деятельности", "Код затрат", "Центр ответственности", которые позволят определить принадлежность хозяйственных операций к тому или иному центру ответственности, бизнес-процессу, временному периоду
Варианты организации по центрам ответственности и местам формирования затрат	Определение основных мест возникновения затрат и центров финансовой ответственности, выявление сфер полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра ответственности
Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	Выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, формирование статей учета затрат и выбор базы распределения косвенных расходов
Способы группировки затрат и их списание	Рассмотрение основных способов группировки затрат, их списание на производство и выбор наиболее оптимальных для сельскохозяйственных предприятий
Методика расчета трансфертных (внутрихозяйственных) цен на сельскохозяйственную продукцию	Формирование методики расчета трансфертных (внутрихозяйственных) цен на сельскохозяйственную продукцию как инструмента оценки деятельности центров ответственности, максимального получения прибыли и эффективного ведения производственно-хозяйственной деятельности
Система бюджетирования и внутренняя управленческая отчетность	Разработка и определение состава и структуры бюджетов, формирование перечня необходимой внутренней управленческой отчетности для оценки, анализа и прогнозирования дальнейшей деятельности предприятия в целом и отдельных его структурных подразделений

Организационно-управленческая структура предприятия строится с учетом структуры самой организации, информационных потребностей руководства данного сельскохозяйственного предприятия, технических возможностей и особенностей компьютерной информационной системы, используемой в организации, квалификации и личных качеств менеджеров и бухгалтеров-аналитиков. Организации самостоятельно формируют структуру службы, занимающейся управленческим учетом. В средних и крупных сельскохозяйственных предприятиях в состав службы управленческого учета можно включить следующие группы (отделы): планирова-

ния, материальную, учета труда и его оплаты, производственно-калькуляционную, учета продажи продукции, аналитическую. Общая схема структуры службы управленческого учета средних и крупных сельскохозяйственных организаций представлена на рисунке.

Группа планирования или плановый отдел составляет: главный бюджет, охватывающий основную деятельность организации; бюджеты структурных подразделений организации и другие частные бюджеты (бюджет продаж, производственный бюджет, бюджет закупок); операционный бюджет, который детализируется посредством частных бюд-



Рис. Общая схема структуры службы управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях

жетов статьи доходов и расходов (представляется в виде прогноза о финансовых результатах); финансовый бюджет, прогнозирующий денежные потоки организации на планируемый период.

Материальная группа или материально-технический отдел может выполнять следующие функции: выбирает поставщиков материальных ценностей, контролирует их поступление, хранение и использование; разрабатывает нормы и нормативы расхода сырья и материалов на осуществление производственно-хозяйственной деятельности; принимает участие в разработке форм первичных документов и учетных регистров в части поступления, наличия и отпуска всех видов сырья и материалов; разрабатывает формы управленческих отчетов о расходе сырья и материалов.

Группа учета затрат труда и его оплаты осуществляет такие функции: занимается нормированием оплаты труда; определяет расценки для оплаты труда; ведет учет затрат труда по установленным статьям и объектам учета; контролирует использование фонда заработной платы; принимает участие в разработке форм первичных учетных документов, учетных регистров и управленческих отчетов по труду и заработной плате.

Производственно-калькуляционная группа: устанавливает перечень мест затрат и центров ответственности; определяет статьи затрат по каждому месту возникновения затрат или центру ответственности; разрабатывает формы учетных регистров и управленческих отчетов по произведенным затратам и выпуску сельскохозяйственной продукции; производит расчет калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции как в целом по предприятию, так и по местам затрат и отдельным центрам ответственности; осуществляет контроль эффективного использования производственных ресурсов.

Отдел учета продажи продукции или коммерческо-сбытовой отдел выполняет следующие функции: определяет порядок учета выпуска и продажи готовой продукции, состав покупателей; исчисляет

фактические затраты на производство и продажу продукции, себестоимость проданной продукции по ее видам, объектам продажи; разрабатывает формы управленческих отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов сельскохозяйственной продукции, центрам ответственности и организации в целом.

Аналитическая группа осуществляет такие функции: проводит анализ эффективности деятельности каждого места затрат, центра ответственности и организации в целом; выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов по организации в целом и отдельным центрам ответственности; принимает участие в разработке бюджетов организации совместно с группой планирования или плановым отделом.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций и хранение документов бухгалтерского учета несет руководитель организации. Главный бухгалтер или бухгалтер-аналитик несет ответственность за формирование учетной политики (в том числе для целей управленческого учета), своевременное представление полной и достоверной отчетности. При формировании службы управленческого учета и контроля на предприятии необходимо разработать положение о службе управленческого учета и контроля, а также должностные инструкции данных сотрудников с распределением ответственности и полномочий. Формирование учетной политики должно сопровождаться разработкой внутреннего графика документооборота, который позволит разработать регламенты взаимодействия подразделений в системе процесса производства и управления. График внутреннего документооборота разрабатывается главным бухгалтером или бухгалтером-аналитиком с предварительным изучением всех особенностей хозяйства, его производственной структуры и структуры управления, организации и технологии производства, уровня подготовки кадров и других факторов.

В рамках управленческого учета был разработан рабочий план счетов, в котором информация для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) может группироваться на счетах 20-29 путем формирования аналитического учета. При этом группировку осуществляют отдельно: по калькуляционным статьям, необходимым для калькулирования себестоимости продукции; объектам калькулирования для расчета индивидуальной себестоимости продукции; местам возникновения и центрам ответственности. Для каждой группировки были открыты дополнительные счета второго, третьего и последующего порядка, что позволит получать внутреннюю управленческую информацию достаточно точно и своевременно; формировать накопительную информацию на аналитических счетах управленческого учета с отражением отклонений от планово-учетных показателей.

При внедрении управленческого учета на предприятиях необходимо разработать формы управленческой отчетности, удовлетворяющие информационным потребностям руководства предприятия. Основными требованиями при составлении управленческой отчетности являются: целесообразность, объективность, адресность, краткость, точность, оперативность, сопоставимость. При подготовке управленческой отчетности необходимо учитывать частоту подготовки периодических отчетов и интервал между окончанием периода и временем, когда данный отчет попадает к руководителю. Эффективность обмена отчетной информацией зависит от структуры отчетов и их форматов, основными факторами при выборе которых являются характер предоставляемой информации, основные требования и пожелания пользователей, соотношение затрат и результатов. При формировании внутренней управленческой отчетности не существует единого стандартного набора управленческих отчетов, каждое предприятие формирует их по своим требованиям и форматам. Однако при этом необходимо учитывать ориентацию на места формирования затрат и центры ответственности. Можно выделить три уровня информационных потребностей для формирования управленческой отчетности:

1) операционный уровень (нижний) - связан с получением очень подробной информации в краткосрочный период времени, для того чтобы принять правильные управленческие решения в части выявления фактических результатов деятельности предприятия от плановых и анализа их отклонений, дебиторской и кредиторской задолженности, поступивших жалоб и претензий со стороны клиентов и др.;

2) тактический уровень (средний) - подразумевает рассмотрение вопросов эффективности использования ресурсов для достижения более высоких

результатов в части закупок сырья, материалов, готовой продукции, производства и реализации, осуществленных по результатам анализа, а также составления прогноза потоков денежных средств;

3) стратегический уровень (высший) - нацелен на долгосрочную перспективу и определяет основные направления развития всего предприятия в будущем, чтобы принять правильные управленческие решения в отношении инвестиций и инновационных проектов, освоения возможных рынков сбыта продукции, бюджетирования, прогнозирования и оценки прогнозов.

Структурно-управленческая отчетность содержит: отчеты по ключевым показателям на определенный момент времени; комплексные отчеты, составляемые ежемесячно; аналитические отчеты, подготавливаемые по запросам руководителей того или иного уровня. В процессе исследования будут разработаны специальные формы внутренней управленческой отчетности для сельскохозяйственных предприятий.

Самый большой по объему в структуре учетной политики - это методический раздел. Он включает: выбор методов начисления амортизации, оценки материально-производственных запасов, контроля использования сырья, учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции; определение элементов и статей затрат для принятия управленческих решений; выбор объектов учета затрат и объектов калькуляции; выделение центров ответственности и мест возникновения затрат; рассмотрение форматов бюджетов и внутрихозяйственной отчетности, процедур проведения внутреннего контроля.

Таким образом, система предложенных элементов учетной политики для целей управленческого учета позволит сгруппировать информацию по происходящим внутри и вне сельскохозяйственного предприятия явлениям и процессам и создать условия для использования этой информации в целях управления. Грамотно разработанная управленческая учетная политика, наилучшим образом подходящая для данного предприятия, поможет менеджерам оценить деятельность своей организации и принять эффективные решения, направленные на его развитие, а также позволит предоставить руководству оперативную и достоверную информацию для принятия правильных управленческих решений.

1. О бухгалтерском учете : федер. закон от 6 дек. 2011 г. □ 402-ФЗ.

2. Учетная политика организации : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008) : [утв. Приказом Минфина России от 6 окт. 2008 г. □ 106н].

3. Вахрушина М.А. Учетная политика для целей управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2007. □ 23. С.67.

Поступила в редакцию 01.08.2014 г.