

В. Е. Gladkova

*Доктор экономических наук, доцент,
gladkovave@mail.ru*

*Российская академия предпринимательства,
Москва, Российская Федерация*

Формирование механизма взаимодействия управленческого и финансового учетов

***Аннотация.** В статье рассмотрен современный подход к вопросам взаимосвязи и взаимообусловленности финансового (бухгалтерского) и управленческого учетов, формирования их взаимодействия.*

***Ключевые слова:** управленческий учет, финансовый учет, управленческая информация, доходы, расходы, себестоимость, калькуляция, учетная политика, механизм взаимодействия.*

V. E. Gladkova

*Dr. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.,
gladkovave@mail.ru*

*Russian Academy of Entrepreneurship,
Moscow, Russian Federation*

The formation mechanism of interaction between managerial and financial accounting

***Annotation.** In the article the modern approach to questions of interrelation and interdependence of the financial (accounting) and managerial accounting, formation of their interaction.*

***Keywords:** management accounting, financial accounting, management information, income, expenses, cost, costing, accounting policy, the mechanism of interaction.*

Процесс формирования рыночной экономики в России, несколько затянувшийся и не совсем гладкий, уже дал ощутимые результаты, а именно совершенно иные условия деятельности предприятий. Следует отметить, что предприятия стали проявлять юридическую и экономическую самостоятельность при формировании производственной программы, выборе поставщиков, потребителей, и других партнеров по бизнесу, в процессе ценообразования, распределении ресурсов, доходов и т.д. Менеджерам различных уровней приходится принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия

и нести ответственность за каждый из них. Также следует сказать, что конкурентная среда предприятия постоянно расширяется. Конкурирующие фирмы ищут более выгодные решения, стараются найти более эффективный способ удовлетворения потребителей, а те, в свою очередь, становятся более осведомленными и придирчивыми¹.

В кризисных и сложных экономических условиях, чтобы выжить и преуспеть, предприятию необходимо не только ведение бухгалтерского (финансового) учета, но и управленческого учета, который способен получить информацию, необходимую для оперативного управления предприятием.

Управленческий учет считается одним из самых перспективных направлений бухгалтерской практики.

В настоящее время можно выделить четыре позиции специалистов по вопросам управленческого учета²:

1) в бухгалтерском учете нет отдельного управленческого учета, а был и остается производственный учет (учет затрат на производство);

2) управленческий учет — это тот же производственный учет, но применительно к современной терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета;

3) бухгалтерский учет в современных условиях — это система, включающая три подсистемы: финансовый учет, управленческий учет и бухгалтерскую отчетность;

4) управленческий учет является вполне сложившейся самостоятельной дисциплиной, поскольку он кроме вопросов собственно бухгалтерского учета включает в себя вопросы анализа, планирования, прогнозирования и др.

Если обобщить высказывания современных авторов о содержании, целях и задачах управленческого учета, то их можно свести к следующему семи тезисам³:

1) прогнозирование, нормирование, планирование и учет производственных затрат, калькулирование себестоимости; прогнозирование, планирование и учет периодических расходов отчетного периода; планирование и учет фиксированных (долгосрочных) расходов на капитальные вложения и инвестиционную деятельность;

¹ Гладкова В.Е. Управленческий учет и проблемы классификации затрат / Путеводитель предпринимателя. 2011. № 11. — С. 71–77.

² Каспарьянц Н. М. Механизмы взаимодействия управленческого и финансового учета // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2016. Т. 15. — С. 2506–2510. — URL: <http://e-koncept.ru/2016/96422.htm>.

³ Сафаров, А. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета [Текст] / А. Сафаров, Т. Бабенкова // Управленческий учет. 2014. № 5. С. 30–45.

2) контроль и анализ расходов по разным направлениям, сегментам, продуктам, подразделениям, отклонений от норм и смет расходов, динамики показателей и т. п.;

3) планирование, учет и анализ доходов и результатов деятельности по направлениям, подразделениям, сегментам, центрам ответственности и т.п.;

4) формирование внутренней количественной информации для использования в оперативном управлении хозяйственной деятельностью, контроле действий и стимулировании персонала;

5) система управленческого учета создается для управления конкретной компанией и не может регулироваться обязательными для всех нормами и стандартами. Хорошо организованный управленческий учет, адекватно соответствующий условиям деятельности компании, обеспечивает не только контроль текущей работы, но и улучшение ее результатов в будущем;

6) формирование полной себестоимости и на ее основе определение прибыли — обеспечивает ведение рационального учета и контроль за уровнем затрат;

7) формирование сокращенной себестоимости, на основе которой исчисляется маржинальный доход, — в большей степени создает условия для подготовки управленческих решений благодаря возможностям показателя маржинального дохода (определение наиболее эффективной отрасли производства внутри организации, составление оптимальной производственной программы, проведение анализа безубыточности и др.).

Управленческий учет может быть организован по-разному:

- без специального отражения операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи (т.е. синтетический учет не затрагивается);
- с отдельным отражением операций управленческого учета на счетах синтетического бухгалтерского учета (в том числе с применением разных вариантов корреспонденции счетов).

Таким образом, финансовый и управленческий учет тесно взаимосвязаны. Они базируются на одной и той же информации о деятельности предприятия. Финансовый и управленческий учет — это взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета⁴. Информация, которая формируется в таких взаимообусловленных моделях учета, обеспечивает пользователей, у которых разные интересы необ-

⁴ Гладкова В.Е. Концептуальные основы управления затратами, формирующими себестоимость продукции и услуг / Ученые записки Российской Академии предпринимательства. 2011. № 27. — С. 158–163.

ходимыми данными о делах предприятия. Такая информация позволяет в лучшей степени контролировать доходы, затраты организации и предотвратить появление отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации, а так же обеспечить эффективность и конкурентоспособность путем выявления и использования внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости.

Центральной задачей такого учетного механизма является его организация. На основе базовых показателей производственного и финансового учета, должны формироваться различные абсолютные и относительные показатели: балансовые и калькуляционные результаты, маржинальную прибыль, показатели рентабельности и другие.

Обычно необходимость в управленческом учете возникает, если на предприятии сформировался определенный уровень управленческой культуры, и руководители предприятия приходят к осознанию недостатков существующей системы управления, среди которых можно выделить:

- отсутствие механизма планирования и бюджетирования деятельности предприятия, который дает возможность проводить предварительный сравнительный анализ принимаемых решений, рассчитывать экономически оправданные, плановые показатели затрат, прогнозировать результаты деятельности и давать обоснование перспективным решениям, анализировать отклонения фактических показателей от плановых и выявлять их причины;
- отсутствие «прозрачности» системы учета затрат, которая позволяла бы не только определить их достоверную величину, но и анализировать их по видам, статьям, местам возникновения, носителям, центрам ответственности и по другим необходимым показателям для осуществления грамотного контроля деятельности и управления;
- недостатки в существующей системе внутренней отчетности;
- отсутствие механизма оценки рентабельности направлений деятельности и отдельных продуктов;
- отсутствие методики проведения анализа и принятия управленческих решений по вопросам формирования производственной программы, оценки инвестиционных проектов, ценообразования и т.д.;
- недостаточно высокая ответственность и мотивация персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и предприятия в целом;

- отсутствие четкого механизма управления подразделениями предприятия (системы контрольных показателей, подходов к их планированию, получению отчетов, анализу и оценке, стимулированию).

Следует сказать, что все вышеперечисленное еще не говорит о необходимости в срочном порядке заняться внедрением управленческого учета. Дело в том, что в настоящее время управленческий учет в той или иной степени существует на каждом предприятии т.е. на многих предприятиях уже имеется положительный опыт планово-учетной и экономической работы. Соответственно, организация управленческого учета не предполагает «постановку с нуля». Поэтому правильнее будет говорить не о постановке (внедрении), а о реорганизации системы управленческого учета.

Для максимально эффективной реорганизации, необходимо начать с анализа существующей системы управленческого учета. Конкретные мероприятия такого анализа могут включать:

- анализ существующих в компании подсистем финансового, оперативного (производственного) учета;
- анализ учетной политики предприятия и ее адекватности для принятия грамотных управленческих решений;
- анализ сформированной практики составления и оценки управленческих отчетов с точки зрения качества содержащейся в них информации;
- анализ структуры финансово-экономических служб предприятия и методов их работы;
- анализ роли и места этих служб в общей системе управления;
- анализ системы планирования и бюджетирования;
- анализ стратегии развития предприятия (цели и задачи экономического развития предприятия на долгосрочную перспективу, направления инвестиций).

По результатам проведенного анализа создается (реорганизуется) организационно-методологическая модель управленческого учета. Как правило, данная модель включает три составляющие:

- методологическую;
- организационную;
- техническую.

Методологическая составляющая определяет: чем и как предполагается управлять.

Организационная составляющая определяет: кто будет управлять, т. е. создает перечень субъектов управления и определяет их роль в системе управленческого учета.

Техническая составляющая отвечает на вопрос: с помощью каких технических средств будет функционировать система управленческого учета.

Практика показывает, что рассмотренные составляющие не всегда существуют в чистом виде и решение о реорганизации управленческого учета предполагает их сочетание.

Среди мероприятий по формированию организационно-методологической модели можно назвать следующие.

1. Формирование системы показателей для управления предприятием; На первом этапе разработки организационно-методологической модели управленческого учета необходимо решить ряд задач. В первую очередь следует определиться с пользователями информации системы управленческой учета. В отличие от бухгалтерского учета, который служит удовлетворению в основном интересов внешних пользователей, пользователями управленческого учета, прежде всего, выступают внутренние субъекты.

Но бывают случаи, когда информация из управленческого блока может предоставляться и внешним субъектам, например коммерческим партнерам или банкам. Даже если учитывать тот факт, что данные управленческого учета будут использоваться только для внутренних потребностей, здесь следует учитывать наличие разных групп пользователей, которые будут решать совершенно различные задачи. Поэтому запросы к информативности и оперативности предоставления информации у руководителей различных структурных подразделений будут различаться⁵.

2. Переход к финансовой структуре предприятия и выделение центров финансового учета (ответности). В результате формирования финансовой структуры предприятия образуется иерархия центров ответственности во главе с генеральным директором, который несет ответственность перед владельцами предприятия за прибыльное ведение бизнеса. Далее следует несколько функциональных или штабных подразделений, которые также являются центрами ответственности, еще ниже — центры ответственности, которые могут состоять из секций, подсекций и даже отдельных работников. В результате формирования такой иерархической соподчиненности повышается «управленческая прозрачность» предприятия, что упрощает процесс планирования и контроля деятельности менеджеров различных звеньев.

⁵ Пархоменко, Л.В., Наумова, Н.В. Проблемы становления управленческого учета на современном предприятии/ Л.В. Пархоменко, Н.В. Наумова // Лесотехнический журнал. 2014. Т. 4. № 2. — С. 229–235.

3. Разработка «учетной политики» управленческого учета. Выделение объектов учета. Разработка учетных регистров управленческого учета. Составление перечня хозяйственных операций, критериев их признания и оценки. Разработка и утверждение регламента учета каждой операции.

Определимся с понятием «учетная политика управленческого учета», которая представляет собой описание способов ведения управленческого учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

На первый взгляд, управленческая учетная политика полностью дублирует бухгалтерскую учетную политику. Однако именно здесь сокрыты главные отличия двух систем учета, тот результат, ради достижения которого необходимо внедрение управленческого учета.

Если основной целью бухгалтерской учетной политики является выбор и документальное закрепление конкретным предприятием одного из допускаемых стандартами способов ведения учета, то назначение управленческой учетной политики гораздо шире. При разработке учетной политики управленческого учета необходимо учитывать не только мировой опыт, который содержится в международных стандартах финансовой отчетности, но также опыт самих разработчиков системы управленческого учета относительно особенностей бизнеса конкретного предприятия.

Необходимо отметить, что регламентация работы системы управленческого учета не может ограничиться утверждением управленческой учетной политики, рабочего плана счетов, форм первичной документации, порядка проведения инвентаризации, правил документооборота и т.д. В рамках полноценного применения учетной политики управленческого учета в ходе функционирования системы управленческого учета целесообразно создать пакет внутрифирменных стандартов управленческого учета. Эти документы делятся на следующие группы групп.

Первая группа включает в себя инструктивно-методические документы, которые представляют собой руководства инструктивного и обучающего характера, подробно раскрывающие учетную политику. Документы этой группы характеризуют хозяйственные операции максимально конкретно: проводки, субконто, порядок расчета суммовых и количественных величин.

Ко второй группе документов относится нормативно-справочная документация, которая определяет правила группировки однотипных элементов информации. К таким документам относятся справочники

и классификаторы, состав затратных и доходных статей, бюджетная и учетная структура.

Третья группа — документы регламентирующего характера, определяющие регламенты, процедуры, бизнес-процессы. В них описывается весь учетный процесс, назначаются ответственные, определяются их права и обязанности, определяются действия исполнителей в случае наступления нестандартных ситуаций. К регламентирующим документам относится и порядок документооборота в рамках функционирования системы управленческого учета. Он определяет основные характеристики первичной документации, порядок ее приема-передачи и хранения. К документообороту следует приложить Альбом унифицированных форм учетных и отчетных документов.

В рамках разработки внутрифирменных стандартов управленческого учета следует как можно более детально описать предмет учетных операций, привести примеры, охарактеризовать нестандартные ситуации. От четкости описания ученого процесса будет зависеть количество проблем в ходе эксплуатации системы управленческого учета.

4. Формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета.

5. Выделение объектов калькулирования. Выбор варианта калькулирования.

6. Разработка базовых форм управленческой отчетности.

7. Разработка концепции и выбор программы для автоматизации управленческого учета.

8. Разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета.

9. Формирование регламента действий всех служб в рамках системы управленческого учета и закрепление их в соответствующих внутрифирменных стандартах.

Формирование механизма взаимодействия управленческого и финансового (собственно бухгалтерского) учета — одна из сложнейших проблем, решаемых при создании (реорганизации) организационно-методологической модели. Здесь возможны различные варианты.

В настоящее время возможна организация взаимосвязи управленческого и финансового учета двумя способами: с помощью контрольных счетов расходов и доходов финансовой бухгалтерии; с помощью так называемых «зеркальных» счетов (счетов-экранов). Первый вариант взаимодействия получил название однокруговой системы учета. Второй вариант называется двухкруговой системой учета, предполагает использование счетов-экранов 30–39 Плана счетов.

Однако оба варианта, хотя они и представляют собой разновидности автономии и интеграции, фактически реализованы в единой системе счетов. Они могут быть организованы при условии, что принципы, принятые в управленческом и финансовом учете, совпадают, чего на практике, как правило, не бывает. Исходя из этого, можно рассматривать возможность использования и третьего варианта, который представляет собой самостоятельную систему управленческого учета со своей системой регистров.

Определение степени целесообразности применения того или иного варианта обуславливается не размерами предприятия и объемами осуществляемых хозяйственных операций, а степенью отличий методологий управленческого и финансового учета. Можно сказать, что единая система организации финансового и управленческого учета не всегда позволяет учесть специфику принципов управленческого учета, а наличие автономных систем финансового и управленческого учета ведет к повышению трудоемкости работ, дублированию информации, появлению расхождений.

Поскольку одной из главных задач постановки управленческого учета является удовлетворение информационных потребностей менеджеров различных звеньев, весьма важно определить перечень и содержание разработанных форм управленческой (внутренней) отчетности.

Выделяют следующие принципы, в соответствии с которыми формируется и предоставляется внутренняя отчетность:

- отчет должен быть адресным и конкретным;
- отчет должен содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;
- при составлении отчета следует учитывать психологические особенности и уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет. Необходимо знать пожелания менеджера относительно формы представления информации (например, табличная или графическая), состава показателей;
- отчет не должен быть перегружен, информация в отчете должна быть систематизирована;
- затраты на подготовку внутренней отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования (принцип экономичности);
- отчет должен быть «подготовленным», то есть он должен облегчать принятие решений.

Для создания на предприятии системы внутренней отчетности необходимо провести специальное обследование системы управления

предприятием и выявить полномочия менеджеров различных уровней управления по принятию решений и их информационные потребности. В результате заполняется так называемая «Информационная карта», которая отражает потребности в информации структурных единиц предприятия. Кроме самих форм должен быть проработан регламент их составления, передачи и обработки, включающий порядок, сроки составления, ответственных и т.д.

Таким образом, для наиболее эффективное функционирование всего предприятия, для полного отражения информации о затратах, доходах, финансовых результатах, для своевременного представления отчетности, оптимизации расходов, анализа и прогнозирования дальнейшего финансового состояния предприятия настоятельно необходимо одновременное применение и функционирование финансового (бухгалтерского) и управленческого учетов в их взаимосвязи и взаимозависимости.

Список литературы

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.pravo.gov.ru> – 23.05.2016
2. Гладкова В.Е. Управленческий учет и проблемы классификации затрат /Путеводитель предпринимателя. 2011. № 11. – С. 71–77.
3. Гладкова В.Е. Концептуальные основы управления затратами, формирующими себестоимость продукции и услуг / Ученые записки Российской Академии предпринимательства. 2011. № 27. – С. 158–163.
4. Гладкова В.Е., Жариков В.В. О моделировании процессов самоуправления // Самоуправление. 2014. № 10. – С. 25–28.
5. Каспарьянц Н. М. Механизмы взаимодействия управленческого и финансового учета // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2016. Т. 15. – С. 2506–2510. – URL: <http://e-koncept.ru/2016/96422.htm>.
6. Сафаров, А. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета [Текст] / А. Сафаров, Т. Бабенкова // Управленческий учет. 2014. № 5. – С. 30–45.
7. Пархоменко, Л.В., Наумова, Н.В. Проблемы становления управленческого учета на современном предприятии/ Л.В. Пархоменко, Н.В. Наумова // Лесотехнический журнал. 2014. Т. 4. № 2. – С. 229–235.

References

1. Federal'nyi zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ (red. ot 23.05.2016) «O bukhgalterskom uchete». [Elektronnyi resurs]: URL: <http://www.pravo.gov.ru> – 23.05.2016.

2. Gladkova V.E. Upravlencheskii uchet i problemy klassifikatsii zatrat / Putevoditel' predprinimatelya. 2011. № 11. – S. 71–77.
3. Gladkova V.E. Kontseptual'nye osnovy upravleniya zatratami, formiruyushchimi sebeistoimost' produktsii i uslug / Uchenye zapiski Rossiiskoi Akademii predprinimatel'stva. 2011. № 27. – S. 158–163.
4. Gladkova V.E., Zharikov V.V. O modelirovanii protsessov samoupravleniya // Samoupravlenie. 2014. № 10. – S. 25–28.
5. Kaspar'yants N. M. Mekhanizmy vzaimodeistviya upravlencheskogo i finansovogo ucheta // Nauchno-metodicheskii elektronnyi zhurnal «Kontsept». 2016. T. 15. – S. 2506–2510. – URL: <http://e-koncept.ru/2016/96422.htm>.
6. Safarov, A. Uchetnaya politika. Vnutrifornennye standarty upravlencheskogo ucheta [Tekst] / A. Safarov, T. Babenkova // Upravlencheskii uchet. – 2014. № 5. – S. 30–45.
7. Parkhomenko, L.V., Naumova, N.V. Problemy stanovleniya upravlencheskogo ucheta na sovremenном predpriyatii / L.V. Parkhomenko, N.V. Naumova // Lesotekhnicheskii zhurnal. 2014. T. 4. № 2. – S. 229–235.