

Методика соотношения управленческого и финансового учета в рыночной экономике

Фролов А.В., к.э.н., доцент, ФГОУ ВО Ставропольский ГАУ

Германова В.С., к.э.н., доцент, ФГОУ ВО Ставропольский ГАУ

Аннотация. Принятие вышерассмотренных мер по реформированию отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и переход на новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению способствовали подразделению бухгалтерского учета на два подвида: финансовый учет и управленческий учет. Предназначение финансового учета состоит в обобщении целостной и окончательной информации о деятельности предприятия. Поэтому в финансовом учете накапливается общая информация по деятельности организации, которая в итоге трансформируется в финансовую отчетность и представляется для ознакомления внешним пользователям.

Ключевые слова: управленческий учет, финансовый учет, рыночная экономика, справедливая стоимость, МСФО.

Technique of a ratio of management and financial accounting in market economy

Frolov A.V., Cand.Econ.Sci., the associate professor, FGOU IN the Stavropol GAU

Germanova V.S., Cand.Econ.Sci., the associate professor,
FGOU IN the Stavropol GAU

Annotation. Acceptance of the considered measures for reforming of domestic system of accounting according to International Financial Reporting Standards and transition to new Book of accounts of accounting of financial and economic activity

of the organization and the Instruction for its application promoted division of accounting on two subspecies: financial accounting and management accounting. The mission of financial accounting consists in synthesis of complete and final information on activity of the enterprise. Therefore in financial accounting the general information on activity of the organization which as a result is transformed to financial statements collects and it is represented for acquaintance to external users.

Keywords: management accounting, financial accounting, market economy, fair value, IFRS.

Ведение финансового учета в Российской Федерации основывается на нескольких принципах:

1. учет ведется на базе российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности;
2. учет отвечает требованиям всех пользователей финансовой отчетности;
3. финансовая отчетность представляется только в денежном выражении;
4. учет и отчетность обязаны формировать достоверную, объективную, полную и своевременную информацию;
5. организация учета и отчетности происходит на основе бухгалтерских счетов и двойной записи;
6. необходимое проведение независимого внешнего аудита;
7. проведение анализа финансового состояния предприятия;
8. учет изменения цен.

В информационной системе организации ведение финансового учета всегда является основным звеном, но это не всегда обеспечивает необходимой оперативной информацией управленческий персонал и, поэтому, необходима взаимоувязка с управленческим учетом, поскольку основной целью управленческого учета является обеспечение информацией руководителей всех уровней для принятия оптимальных управленческих решений.

Если сопоставить ведение учета затрат в финансовом и управленческом учетах, то можно увидеть, что финансовый учет сам по себе не может более детально охарактеризовать учет затрат. Отсюда следует, что от построения общей системы взаимосвязи финансового и управленческого учетов непосредственно зависит порядок ведения учета затрат.

По мнению Хоружий Л. И.¹, управленческий учет – это выделившаяся часть из бухгалтерского и оперативного учета, которая не выходит за рамки собственно учета. Буквальное понимание управленческого учета только как учетной системы, по его мнению, неверно. Любой вид учета представляет систему мониторинга и контроля, которая формирует информацию обратной связи в управлении экономическими организациями, их объединениями и народнохозяйственными системами. Ведь только на основе информации обратной связи невозможно решить задачи внутреннего управления хозяйственными процессами.

При внутрихозяйственном расчете главенствующую роль играет бухгалтерский учет. Это исходит из того, что нормирование и планирование представляют собой разовые процессы, а внутрихозяйственный учет, являющийся элементом обратной связи в этой системе, - непрерывен и постоянен. Внутрихозяйственное управление бездейственно без бухгалтерского учета и оперативного анализа. Без постоянного и налаженного учета внутрихозяйственный расчет невозможен даже при эффективном планировании и нормировании.

Поскольку система внутрихозяйственного управления без учета существовать не может, то данный факт явился одним из главных аргументов при выборе термина «управленческий учет», ведь учет – это основное звено в системе внутреннего управления любой организации.

Финансовый учет поглотил классический бухгалтерский учет, который освободился от подготовки не свойственной ему информации для целей

¹ Белов Н. Г., Хоружий Л. И., Карзаева Н. Н., Павлычев А. И., Постникова Л. В., Ромадинова В. М., Харчева И. В., Якимец О. В. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Учебник для студентов сельскохозяйственных вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Под редакцией Белова Н. Г., Хоружий Л. И. Москва, 2010

внутрихозяйственного управления. Нельзя говорить, что данные финансового учета не используются для внутрихозяйственного управления. Они используются в пределах информации, формируемой в рамках требований российских Положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности. Учет всегда и во всех формах необходим для поставки информации для нужд управления и формирования в системе управления наряду с анализом хозяйственной деятельности контуром обратной связи. Но, несмотря на это, финансовый учет используется в управлении теми процессами, для учета которых он предназначен.

Предназначение финансового учета состоит в управлении процессами, для которых он предназначен. Составление финансовой отчетности по требованиям международных стандартов финансовой отчетности представляет собой информационно насыщенный процесс.

Использование в финансовом учете обобщающей и аналитической информации, необходимой для решения внутренних задач управленческого учета, может привести к появлению излишней и ненужной информации, которую нет необходимости использовать при составлении финансовой отчетности и которая ведет к потере ее прозрачности и надежности.

Возникновение управленческого учета произошло исходя из потребностей крупного индустриального производства. Его развитие шло по мере усложнения производственных процессов и потребностей корпоративного внутреннего управления и сложилось в научную систему в конце 40-х гг. XX века, которое получило выражение «management accounting» («управленческое счетоводство») и не встретило единодушного признания.

Управленческий учет представляет собой комплексный метод внутрихозяйственного управления, который во многом схож с известным в прошлом отечественным внутрихозяйственным расчетом. Управленческий учет развивался исходя из конкретных потребностей производства и управления.

При изучении зарубежного опыта организации управленческого учета выявляется, что он используется как внебалансовый учет, поскольку его

показатели не сводятся в единый баланс, хотя на практике здесь применяется простая и двойная системы учета в зависимости от организационных условий и традиций. Исходя из этого, финансовый учет, который использует балансовый метод, более является бухгалтерским учетом в его классическом понимании.

Финансовый учет представляет собой сложную информационную систему учета и отчетности, которая требует специальных знаний при профессиональном суждении об оценке, признании и раскрытии информации. Главный бухгалтер представляет самостоятельный бухгалтерский центр ответственности. А вот объектом управленческого учета является бухгалтер-управленец и от него необходимы иные профессиональные знания. С учетной точки зрения финансовый и управленческий учет основываются на одних и тех же первичных данных, но представляют их разную интерпретацию и итоговую информацию. А вот содержание записей на счетах финансового и управленческого учета и принципы формирования бухгалтерской информации в каждом из них различаются весьма существенно, потому что эти два вида учета имеют четкие цели.

В финансовом учете целью являются жесткий контроль капитала, который находится в коммерческом обороте и отражение процедур выявления финансового результата от производственно-коммерческой деятельности предприятия².

Цель управленческого учета состоит в контроле за реальным производственным результатом, достигаемым вследствие проведения организацией собственной финансовой политики. Но все же в управленческом учете записи не рассматриваются в качестве бухгалтерских, хотя производятся при участии и под контролем бухгалтерии.

По мнению Костюковой Е. И.³, в практическом аспекте следует решить, вне зависимости от принципов записей в системе управленческих счетов, задачу по формированию основ процедур стоимостной оценки отдельных

² Гунько А. Ю. Пути снижения себестоимости продукции. В сборнике: Актуальные вопросы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита. 74-я научно-практическая конференция. 2010. С. 156-158

³ Костюкова Е. И., Башкатова Т. А. Формирование информации о затратах организации в целях их оптимизации. Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2010. № 7. С. 80

статей бухгалтерского баланса в текущем учете и при составлении финансовой отчетности.

В рамках концепций финансового и управленческого учета американско-английской школы стоимостная оценка статей баланса исходит из стоимости воспроизводства активов на дату их отражения в учете. А в странах континентальной Европы оценка исходит из «исторической стоимости», представляющей собой первоначальную стоимость имущества и стоимость приобретения.

Исходя из этого, мы можем выявить взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом:

1. хозяйственные операции отражаются в хронологической последовательности, своевременно и в соответствующих регистрах;
2. непрерывное ведение учета на предприятии;
3. составление первичных и сводных финансовых документов на бумажных и электронных носителях информации;
4. оценка имущества и обязательств производится для отражения в учете и отчетности в денежном выражении и в валюте Российской Федерации;
5. финансовый и управленческий учет расходов строится в виде единой системы учета затрат, где учет затрат на производство обеспечивает едиными данными на одних и тех же счетах, а данные служат основой для финансового, управленческого и налогового учета;
6. финансовый и управленческий учет являются двумя взаимодополняющими частями единого бухгалтерского учета.

Несмотря на различные мнения, ведение финансового учета строго регламентировано государством с целью контроля за деятельностью предприятия и исчисления налогов и создания единого информационного поля для привлечения инвестиций. А вот ведение управленческого учета способствует принятию необходимых управленческих решений, и поэтому условия его ведения отвечают реалиям производственно-коммерческой деятельности каждой организации.

Между финансовым и управленческим учетом существует несколько принципиальных различий⁴:

Ведение управленческого учета предназначено для внутренних пользователей, а финансового – для внешних. Однако данное мнение ошибочно, потому что:

- исторически первым появился управленческий учет, поскольку Лука Пачоли создал свой «Трактат о счетах и записях» именно для купцов-управленцев. Финансовый учет появился при появлении требований предоставления бухгалтерской финансовой отчетности на биржах. Вообще-то всегда был один бухгалтерский учет, состоящий из финансового и управленческого;

- поскольку под финансовым учетом часто подразумевается информация, которую можно предоставить сторонним пользователям, а под управленческим – правдивую информацию для внутренних пользователей, то система управленческого учета может способствовать «теневой экономике» организации;

- считается, что финансовый учет не предоставляет коммерческой тайны, но ведь на регистр финансового учета – Главную книгу – распространяется коммерческая тайна.

Ведение финансового учета предопределено общепринятыми правилами и его методика находится в компетенции главного бухгалтера. Выходит, что речь идет об общей системе бухгалтерского учета. Регулирующие финансовые органы, определяя правила ведения бухгалтерского учета, автоматически регулируют и то, что подходит под компетенцию управленческого учета. Следовательно, управленческий учет представляет собой неотъемлемую часть бухгалтерского учета, которая осталась вне общего регулирования.

Большое значение придается тому, кому должна предназначаться учетная информация. Данные управленческого учета позволяют менеджерам принимать

⁴ Костюкова Е. И., Яковенко В. С., Манжосова И. Б., Тунин С. А., Ельчанинова О. В., Дебелый Р. В., Бобрышев А. Н., Татаринова М. Н., Дариенко Ж. Ю., Марусенко Е. А., Гришанова С. В. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отраслях производственной сферы. Санкт-Петербург, 2015. (1-е, Новое)

своевременные и эффективные решения и информация, получаемая ими, не вводит их в заблуждение. Данные финансового учета формируют «красивый вид» организации для внешних пользователей. Следовательно, данные управленческого учета более правдивы, а финансовый учет представляет собой искаженный вариант учета управленческого.

Финансовый учет отражает прошедшие, а управленческий – будущие факты хозяйственной деятельности. Если это так, то возникают следующие вопросы:

- к какому учету относить расчеты предполагаемого экономического роста предприятия;
- куда отнести информацию о свершившихся фактах хозяйственной деятельности организации и необходимую для внутреннего использования?

Выходит, что сторонники ведения управленческого учета попросту смешивают критерии разграничения финансового и управленческого учета.

При введении в систему бухгалтерских счетов обязательств, которые вытекают из договоров, финансовый учет выполняет задачу управленческого учета – исчисление ожидаемых учитываемых показателей. Выходит, что между финансовым и управленческим учетом попросту нет смысла проводить временную разницу.

Финансовая отчетность предоставляется в строго фиксированные сроки, а управленческая – по мере необходимости. Но ведь ранее обязательной отчетности и фиксированных сроков не было, а отчетность составляли по требованию собственника. Из этого следует вывод, что различия в сроках предоставления отчетности не могут быть определяющими для выделения управленческого учета из общей системы.

Данные управленческого учета представляют собой детализированные показатели, а финансового учета – итогового характера. А ведь детализированный учет является аналитическим, а не управленческим учетом и итоговый учет является синтетическим. Следовательно, нельзя разрывать эти два вида учета, они являются единой системой.

Показатели управленческого учета многочисленны, их состав определяется главным бухгалтером, а показатели финансового учета жестко регламентированы.

Если выделить управленческий учет в отдельную систему, то разрушится единая система бухгалтерского учета и из нее исчезнет центральный раздел – учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), и уже есть тенденции к отделению синтетического и аналитического учета. Даже самые ярые сторонники управленческого учета понимают, что единая система бухгалтерского учета при этом действительно распадется и поэтому ими предусматривается сохранение принципа двойной записи для обоих видов учета и для того, чтобы между ними сохранилось соответствие, вводятся специальные зеркальные счета. В этом случае сохраняется четкость и соответствие записей, как в финансовой, так и в управленческой бухгалтериях. Цена здесь слишком велика, поскольку неизбежна двойная работа по поиску неизбежных ошибок.

По нашему мнению, необходимо гармоничное сочетание двух видов учета исходя из того, что показатели затрат и результаты деятельности сельскохозяйственных организаций взаимосвязаны в рамках двух направлений:

- в целях обеспечения единого подхода к измерению и оценке затрат и результатов в прошлом, которые были отражены в системе финансового учета, и в будущем, которые будут формироваться в системе управленческого учета;
- в целях обеспечения единства при исчислении фактических затрат и результатов деятельности как в финансовом, так и в управленческом учете.

В связи с этим возможны два концептуальных подхода к организации управленческого учета в сельскохозяйственных организациях – в рамках общей бухгалтерии и управленческой бухгалтерии (рис. 1).

При этом в системе финансового учета отражается их финансово-хозяйственная деятельность организации в целом, а под сферу действия управленческого учета попадают выращивание отдельных видов и сортов

сельскохозяйственных культур, а также содержание отдельных видов, пород и групп животных и сопряженные с ними виды деятельности.



Рис. 1 – Концептуальные подходы к организации управленческого учета в сельском хозяйстве

Как показали наши исследования, в большинстве крупных и практически во всех средних и малых сельскохозяйственных организациях, финансовый и управленческий учет могут строиться в рамках единой бухгалтерии, в которой учет затрат на производство обеспечивается по общим принципам управленческого учета, но в то же время сохраняется возможность балансового обобщения его данных для целей управления и иных потребностей.

Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом в сельском хозяйстве укрепились с применением нового Плана счетов бухгалтерского

учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденного приказом Минсельхоза России от 06 июня 2003 г. № 792, где для детального учета затрат зарезервированы счета с 30 по 39. Использование счетов 30-39 дает возможность организовать учет затрат в разрезе экономических элементов.

Взаимосвязь между финансовым учетом и управленческим прослеживается в том, что существует альтернативный вариант учета производственных затрат по обычным видам деятельности. Отличительная особенность данного варианта – применение отдельных счетов по экономическим элементам и калькуляционным статьям в единой системе бухгалтерского учета.

В этом случае организация учета производственных затрат проходит по двум этапам:

- затраты по элементам учитывают на специальных собирательных синтетических счетах и субсчетах;
- производится обобщение затрат за отчетный период и осуществление их дальнейшей перегруппировки.

Их детализация для определения фактической себестоимости по носителям затрат осуществляется в системе калькуляционных счетов.

Использование данного метода вызвано следующими обстоятельствами:

- развитие рыночных отношений в России предопределило необходимость перемещения центра тяжести контроля за издержками со стороны государства на общую сумму издержек и отнесения их на выпущенную продукцию и к незавершенному производству;
- существующая организация учета по калькуляционным статьям не в полной мере обеспечивает возможность оперативного отражения обобщения всей совокупности затрат, потому что она ограничена процедурой исчисления себестоимости на выходе;

– до сих пор затраты группировались в системном порядке, учет производственных затрат по элементам Планом счетов [13, 20] не предусматривался.

Полный цикл движения ресурсов при отражении процесса производственного потребления средств производства и труда предполагает разграничение затрат в зависимости от их характера между различными функциональными направлениями обычной деятельности.

Полный цикл учета процесса производства включает в себя два органически связанных и взаимообусловленных этапа, и дальнейшая его организация на втором этапе осуществляется в соответствии с поставленными целями и задачами. Здесь необходимо обеспечение дальнейшей детализации и систематизации затрат по объектам учета, путем построения аналитического учета в разрезе различных центров ответственности по статьям калькуляции.

Распределение затрат по объектам калькулирования в целях определения себестоимости отдельных видов продукции осуществляется на завершающей стадии второго этапа учетного процесса.

Вследствие этого ведение учета производственных затрат по данному варианту обеспечивает собой целенаправленный и обособленный системный учет по двум направлениям (по элементам и статьям), раскрывая, при этом, по разному информацию о формировании себестоимости⁵.

Первое направление предназначено, в первую очередь, для внешних пользователей и является необходимым условием для итогового контроля за уровнем совокупных затрат производства. Оно служит для определения структуры себестоимости все произведенной продукции и соотношения отдельных элементов себестоимости в общей стоимости производственных затрат. Второе направление служит для главной цели производственных затрат – обоснованности распределения затрат по видам продукции (работ, услуг), исходя из размеров, особенностей технологии и организации производства и

⁵ Тунин С. А., Сытник О. Е., Кулиш Н. В. Формирование затрат и управление ими в условиях сельскохозяйственных организаций. Экономика и предпринимательство. 2014. № 11-2 (52-2). С. 658-663

приводит к достоверному исчислению себестоимости произведенной продукции, что позволяет формировать информацию для внутренних пользователей.

Надо сказать, что данному методу учета производственных затрат присуща высокая трудоемкость и предполагает лишь формальное разграничение учета на финансовый и управленческий.

Управленческий учет представляет собой новую комплексную отрасль знаний и объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ. В этом мы видим его большое преимущество, так как именно на стыках наук, при использовании разных научных подходов происходят существенные прорывы к новым знаниям и технологиям.

Экономический эффект от деятельности сельскохозяйственной организации возможен только тогда, когда она имеет четко определенные и реальные для выполнения стоимостные параметры затрат и финансовых результатов, ведь когда заданы параметры, то необходим учет и контроль их исполнения, составляющий основу управленческого учета. Одной из его составных частей, тесно с управленческим учетом взаимодействующих, является бюджетирование.

Бюджетирование, используемое в управленческом учете, представляет собой информационную систему внутрихозяйственного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами. Сам бюджет можно представить как количественный план сельскохозяйственной организации в денежном выражении, подготовленный и принятый для определенного периода, показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и расходов, которые должны быть понижены в течение этого периода, а также финансовые средства, которые нужно привлечь для достижения этих целей. Бюджет – это количественное и стоимостное выражение планов деятельности и развития сельскохозяйственной

организации, координирующим и конкретизирующим проекты его руководства. Иными словами бюджет – это информация об ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах⁶.

Сущность бюджетирования – в разработке взаимосвязанных производственно-хозяйственной деятельности сельскохозяйственного предприятия и его структурных подразделений исходя из текущих и стратегических целей функционирования и оперативного контроля за выполнением этих планов. В информационном плане бюджетирование представляет собой систему, которая интегрирует в себе результаты процессов планирования, учета, контроля и анализа стоимостных показателей производственной деятельности сельскохозяйственной организации. Бюджет не ограничивается только составлением планов доходов и расходов, поскольку является частью общей экономической системы предприятия. Используемые в бюджетировании методы не зависят от функций данной системы. Их можно подразделить на планирующие, учетные, контролирующие и аналитические.

Основой учета в бюджетировании является учет по центрам ответственности. Учет по центрам ответственности предполагает отражение, накопление и представление постоянного потока информации, которая входит и исходит из центра его формирования в отличие от аналитического учета по носителям затрат, носящего эпизодический характер. Учет в бюджетировании использует все существующие системы учета затрат, основанных на исчислении полных и переменных издержек и их группировок по носителям и функциям.

Простейшей формой управленческого учета является производственный учет, исторически являющийся его предшественником. Система производственного учета обеспечивает как внешних, так и внутренних пользователей о результатах деятельности сельскохозяйственной организации за определенный период в рыночных условиях хозяйствования.

⁶ Трухачев В. И., Банникова Н. В., Гвоздилов А. В., Ермакова Н. Ю., Костюченко Т. Н., Костюкова Е. И., Литвинова Н. И., Филимонова Е. В. Антикризисное управление: бухгалтерский учет и финансовый анализ. Ставрополь, 2003

Элементами производственного учета являются учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции. Взаимосвязь учета затрат вместе с калькулированием обеспечивает оптимальный выбор технологических процессов при размещении и специализации производства определенных видов продукции (работ, услуг). Производственный учет (учет производственных затрат) служит для определения величины затрат по их видам, местам возникновения, объектам учета и калькуляции.

По нашему мнению, роль производственных затрат как объекта управленческого учета в овцеводстве повышается в связи с их дифференцированностью по периодам календарного года, что обусловлено условиями содержания овец в течение данного периода.

Так, в зимний период возрастают расходы, связанные с использованием кормов, а в летний – возрастает использование рабочей силы, обусловленное такими технологическими процессами, как стрижка овец, а также их выпас.

В соответствии с этим управленческий учет призван предоставлять более детальную информацию о затратах, в зависимости от условий содержания по периодам календарного года.

Библиографический список

1. Белов Н. Г., Хоружий Л. И., Карзаева Н. Н., Павлычев А. И., Постникова Л. В., Ромадинова В. М., Харчева И. В., Якимец О. В. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Учебник для студентов сельскохозяйственных вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Под редакцией Белова Н. Г., Хоружий Л. И. Москва, 2010.
2. Гунько А. Ю. Пути снижения себестоимости продукции. В сборнике: Актуальные вопросы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита. 74-я научно-практическая конференция. 2010. С. 156-158.

3. Костюкова Е. И., Башкатова Т. А. Формирование информации о затратах организации в целях их оптимизации. Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2010. № 7. С. 80.

4. Костюкова Е. И., Яковенко В. С., Манжосова И. Б., Тунин С. А., Ельчанинова О. В., Дебелый Р. В., Бобрышев А. Н., Татарина М. Н., Дариенко Ж. Ю., Марусенко Е. А., Гришанова С. В. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отраслях производственной сферы. Санкт-Петербург, 2015. (1-е, Новое)

5. Тунин С. А., Сытник О. Е., Кулиш Н. В. Формирование затрат и управление ими в условиях сельскохозяйственных организаций. Экономика и предпринимательство. 2014. № 11-2 (52-2). С. 658-663.

6. Трухачев В. И., Банникова Н. В., Гвоздилов А. В., Ермакова Н. Ю., Костюченко Т. Н., Костюкова Е. И., Литвинова Н. И., Филимонова Е. В. Антикризисное управление: бухгалтерский учет и финансовый анализ. Ставрополь, 2003.