

УДК 62.050.2

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ АДАПТАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМУ УПРАВЛЕНИЯ СОВРЕМЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ*Лыхина Н.И.*

Автором рассмотрена роль бухгалтерского учета в системе управления предприятием. В современных условиях значительно расширились цели управления, а степень их достижения усложнилась настолько, что существующий бухгалтерский учет не может их достигнуть. Выход из этой ситуации следует искать в переходе от данных бухгалтерского учета к комплексным решениям в системе управленческого учета. Также изучены основные проблемы интеграции систем финансового и управленческого учета.

Ключевые слова: *финансовый учет, управленческий учет, калькулирование, себестоимость.*

Рыночная экономика приводит к возрастанию объема и усложнению задач, решаемых на предприятии в области организации производства, планирования и анализа деятельности. Возможности бухгалтерского учета уже не могут удовлетворить в полной мере современные требования, которые предъявляются к нему системой управления. Это можно объяснить тем, что цель системы управления на современном этапе значительно расширилась, а степень ее достижения значительно усложнилась. Очевидно, что выход из этой ситуации следует искать в переходе от отдельных (единичных) функциональных и технических решений к комплексным решениям в управлении на основе данных бухгалтерского учета. Этого можно достигнуть в системе управленческого учета. Поэтому необходимо переориентировать отечественную теорию и накопленный практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка.

Вопросу адаптации бухгалтерского учета в систему управления предприятием были посвящены многие работы отечественных и зарубежных авторов, в частности: Гнилицкой Л. [3; с.40], Голова С.Ф. [4; с.22-23], Друри К. [6; с.575-577], Нападовской Л. [7; с.35] и других. Авторы рассматривали возможности интеграции систем финансового и управленческого учета, однако, вопросы использования менеджментом предприятия учетной информации для решения современных задач остаются мало освещенными. Целью данной статьи явились возможные альтернативные варианты внедрения системы бухгалтерского учета в практику управления современным предприятием.

Одним из наиболее значительных изменений в учётно-экономической теории и практике зарубежных стран, произошедших в конце 40-х гг. начале 50-х гг. прошлого столетия, является деление бухгалтерского учета на два раздела: финансовый учет и управленческий учет. Именно в такой системе бухгалтерский учет стал не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, но и превратился в инструмент управления предприятием. При этом бухгалтерский учет на современном этапе приобретает оперативность и аналитичность. Следует отметить, что управленческий учет не регламентируется и не регулируется государством, а является лишь продолжением финансового учета в части затрат и доходов деятельности предприятия.

В советское время термин «управленческий учет» не использовался и только в начале 90-х годов XX в., когда на русский язык был переведен ряд учебников зарубежных авторов (К. Друри, Ч. Хорнгрена и Дж. Фостера и др.), в отечественной литературе начали появляться публикации, посвященные проблемам ведения управленческого учета. На сегодняшний день открыта полемика не только по целесообразности внедрения управленческого учета на наших предприятиях, но и по используемой терминологии. Некоторые авторы (Бутынец Ф.Ф. [1], Вахрушина М.А. [2]) называют управленческий учет «управленческим бухгалтерским учетом» или «бухгалтерским управленческим учетом» так как система управленческого учета исполь-

зует около 30-50 % информации финансового учета. Этим авторы подчеркивают связь между бухгалтерским и управленческим учетом, но с другой стороны это вызывает определенные трудности в понимании сущности, задач и функций управленческого учета. Кроме того, конечный результат системы управленческого учета существенно отличается от конечного результата системы финансового учета благодаря принципиально иным методам и приемам. Детализация данных в управленческом и финансовом учете также имеет существенные отличия. Так, в финансовом учете она осуществляется в пределах задач бухгалтерии (с учетом удобства отражения информации в учетных регистрах), в управленческом учете — порождается самой стратегией бизнеса, которая положена в основу формирования центров прибыли.

Однако усложнение экономических процессов, которые происходят сегодня, требует интеграции информации, а, следовательно, и взаимопроникновения дисциплин. Таким образом, находясь на пересечении функций учета, контроля, анализа и планирования, управленческий учет занимает особое место в информационно-аналитической системе управления предприятием. Он синтезирует, связывает воедино все функции управления, интегрирует и координирует их, не подменяя собой ни одну из них, а лишь переводя управление предприятием на качественно новый уровень, поскольку основывается на использовании всей совокупности информации. Управленческий учет кроме внутренней привлекает также и внешнюю информацию. К внутренней информации, используемой в управленческом учете, относится не только бухгалтерская, но и: данные оперативного учета, нормативно-справочная информация, аналитическая, плановая информация, результаты маркетинговых исследований и др. Следует также заметить, что информация управленческого учета может представлять коммерческую тайну, что, в свою очередь, требует решения дополнительных проблем, связанных с защитой информации на предприятии.

Следовательно, основным принципом управленческого учета с целью интерпретации необходимой информации во всей существующей совокупности может стать принцип целостности. Только при таких условиях можно реализовать основную цель системы управленческого учета, методология которого должна быть направлена на получение всех возможных (при конкретных условиях и обстоятельствах) альтернативных вариантов решения проблем, возникающих в деятельности предприятия и связанных с управлением расходами и результатом.

В связи с этим кардинально изменяются задачи и функции в сфере управленческого учета по сравнению с финансовым, поскольку в современных условиях гораздо важнее управлять процессом формирования расходов и доходов, чем констатировать их фактическую величину. К управленческой функции бухгалтерского учета также относятся такие подсистемы, как функция учета наличия и движения основных фондов, их амортизации, затрат на текущий и капитальный ремонт, а также учета запасов. Каждая из этих подсистем является самостоятельной и содержит присущие только ей элементы: первичные документы, оценку, счета и двойную запись, учетные регистры, результативную отчетность. Однако все эти подсистемы тесно связаны между собой и в условиях применения ПЭВМ образуют интегрированную систему, которая на основе заданных программ может выдавать требуемую информацию для управления [7; с. 51]. А поскольку большую часть рабочего времени менеджеры тратят на принятие различных управленческих решений, задача бухгалтера сводится к своевременному обеспечению их достоверной и релевантной информацией, которая могла бы помочь ему сделать правильный выбор при сравнении альтернативных решений. Следовательно, бухгалтер играет значительную роль на всех этапах управления (рис. 1).

В процессе планирования деятельности он принимает участие в составлении бюджетов, разработке внутрифирменных стандартов затрат, предоставляет информацию о прошедших событиях и составляет расчеты относительно возможных последствий будущих действий [5; с.470].



Рис. 1 Взаимосвязь системы учета и функций управления

Таким образом, управленческий учет — это процесс формирования и отражения интегрированной информации, который включает подсистемы прогнозирования и планирования себестоимости, фактического учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, анализа формирования себестоимости и подготовки управленческих решений, связанных с текущей деятельностью и будущим развитием предприятия.

Учитывая, что каждое предприятие имеет свою стратегическую цель, то для достижения её необходимо использовать также и стратегическое планирование. Стратегическое планирование становится все более актуальным для украинских предприятий, которые вступают в жесткую конкуренцию, как между собой, так и с иностранными корпорациями. Стратегическое планирование — одна из функций управления, которая представляет собой процесс выбора целей организации и путей их достижения. Стратегическое планирование обеспечивает основу для всех управленческих решений, функции организации, мотивации и контроля ориентированы на выработку стратегических планов. Поэтому формирование учетно-аналитической информации на предприятии должно осуществляться таким образом, чтобы были задействованы и учтены все аспекты его финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим первоочередной задачей управленческого учета является обеспечение оптимизации взаимосвязей и зависимостей информационных потоков между всеми основными функциями управления, что даст возможность получения полезной информации, необходимой для принятия управленческих решений.

В мировой практике существуют три организационные системы учета [4; с. 37-38]:

- Общая система учета, которую используют предприятия сферы услуг, торговли, а также небольшие предприятия, выпускающие однородную продукцию. Эта система базируется на периодическом учете запасов. Учет затрат предприятия ведется по элементам, количество и состав которых определяется самим предприятием. Доходы учитываются по их видам. В конце отчетного периода все счета закрываются путем списания их сальдо на счет «Прибыли и убытки».
- Интегрированная система учета, которая соединяет финансовый и управленческий учет издержек. Суть её заключается в том, что издержки по элементам одновременно группируются в единой системе счетов по их целевым видам: продукции, процессам, структурным подразделениям и т.д.
- Раздельная, не интегрированная система учета, по которой бухгалтерский учет делится на две автономные части: финансовый и управленческий учет. В финансовом учете издержки подлежат учету только по их элементам по предприятию в целом. Сопоставление издержек с доходами дает возможность определить финансовый результат (прибыль или убыток) в целом по предприятию. В управленческом учете издержки по элементам пере-

группируются по их целевому назначению, т.е. по видам продукции, работ, услуг, по центрам ответственности и т.д. – для определения себестоимости, анализа и контроля издержек.

Основной проблемой при формировании концепции современного управленческого учета для украинских предприятий является внедрение новых систем учета затрат и разработка новых подходов к калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). Однако, существует целый ряд трудностей, связанных с пониманием сущности, возможностей управленческого учета, приемов и методов, его организации. Поэтому с целью предоставления методической помощи, необходима разработка типового положения по внедрению системы управленческого учета, которое бы имело рекомендательный характер.

Причем выбор варианта организации учета должен входить в компетенцию администрации, определяться целями и задачами предприятия на данный момент и обосновываться в учетной политике предприятия. Решающее влияние на выбор варианта и обоснование учетной политики предприятия должны оказывать такие факторы, как внешние условия функционирования предприятия, форма собственности и организационно-правовая форма; размеры предприятия, объемы и виды деятельности; налоговая политика; стратегические цели и задачи предприятия, степень автоматизации финансово-хозяйственной работы; уровень компетентности и образованности кадров.

ВЫВОДЫ

Учитывая вышесказанное можно сделать вывод, что система управленческого учета — это новая комплексная область экономических знаний для украинской экономики, которая позволяет использовать учетные данные для планирования и контроля за деятельностью предприятия и интерпретировать информацию в зависимости от сущности принимаемых управленческих решений. В свою очередь внедрение данной системы требует разработки типовых положений с целью адаптации бухгалтерского учета в систему управления современным предприятием.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця - 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 480 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999. -359 с.
3. Гнилицкая Л. Проблемы внедрения управленческого учета на предприятиях Украины // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. - № 9 С. 39 – 42
4. Голов С.Ф. Управленческий учет – К.: Лібра, 2004. – 575 с.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для вузов / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили – 3-е изд., перереб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
6. Корчажникова Л. Проблемы бухгалтерского и управленческого учета // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001 . - № 12 - С. 50 – 51
7. Нападовская Л. Проблемы становления и развития управленческого учета в Украине /Бухгалтерский учет и аудит.– 1997. - № 3. – С.33 – 38.