



ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
УПРАВЛЕНИЕ ДИСТАНЦИОННОГО ОБУЧЕНИЯ И ПОВЫШЕНИЯ
КВАЛИФИКАЦИИ

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

Методические указания по дисциплине

«Интегрированные системы финансового и налогового учета»

для обучающихся в магистратуре по
направлению 38.04.01 «Экономика»
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и
аудит»

Автор
Еременко В.А.

Ростов-на-Дону, 2017

Аннотация

Основным критерием действенности системы управления является эффективное использование финансовых, материальных и людских ресурсов.

Данные методические указания предназначены для изучения необходимых механизмов, позволяющих комплексно рассмотреть вопросы планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности. для студентов заочного обучения по направления подготовки 38.04.01 «Экономика» по профилю «Учет, анализ и аудит в строительстве». Программа содержит краткий курс лекций по дисциплине «Интегрированные системы финансового и налогового учета».

Автор



к.э.н., доцент
кафедры «БУиА»
Еременко В.А.



Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ.....	5
1.1 Варианты организации управленческого учета на предприятиях.....	5
1.2 Нормативная база системы управленческого учета на предприятии	6
1.3 Нормативно-справочная информация в системе управленческого учета.....	7
2. СОЗДАНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	10
2.1 Современная концепция интегрированной системы финансового и управленческого учета.....	10
3. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В КОНТЕКСТЕ ТРЕБОВАНИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ	19
3.1 Особенности интеграции бухгалтерского и управленческого учета в единой учетной системе	19
3.2 Интеграция на уровне методологии и техники учета	20
3.3 Учет затрат по экономическим элементам	23
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	35
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	37

ВВЕДЕНИЕ

Эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления.

Основным критерием действенности системы управления является эффективное использование финансовых, материальных и людских ресурсов. Управленческий учет обеспечивает для этого необходимый механизм, позволяя комплексно рассмотреть вопросы планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности.

Как известно, в мировой практике общепризнанной информационной системой, обеспечивающей потребности менеджеров во внутрифирменном управлении, является система управленческого учета.

Так, под системой управленческого учета на предприятии, нужно понимать наблюдение, оценку, регистрацию, измерение, обработку, систематизацию и передачу информации преимущественно о затратах и результатах хозяйственной деятельности в интегрированной системе учета, нормирования, планирования, контроля и анализа в целях формирования достаточной информационной базы внутренним пользователям для принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений.

Система управленческого учета на предприятии в условиях рынка должна выступать в качестве информационного фундамента управления. По оценкам специалистов, в экономически развитых странах фирмы и компании 90% рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета и только 10% – на финансовую бухгалтерию или счетоводство.

Для положительного изменения такого соотношения в сторону управленческого учета на отечественных предприятиях необходимы как заинтересованность руководителей и специалистов предприятий, так и организационные предпосылки и условия функционирования управленческого учета.

1. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

1.1 Варианты организации управленческого учета на предприятиях

Для успешной организации управленческого учета в зависимости от отраслевых особенностей производства и целевой установки прежде всего целесообразно разработать экономически обоснованную классификацию затрат. Это позволит определить и сформировать: места возникновения затрат; центры ответственности; носители затрат. Затем необходимо выбрать наиболее приемлемый вариант, по которому будет организован управленческий учет. На предприятиях возможны четыре варианта организации управленческого учета.

При первом варианте управленческий учет полностью выделяется из финансового посредством ведения специальных отражающих, зеркальных счетов. Первый вариант организации управленческого учета принят во Франции, Бельгии и некоторых африканских и латиноамериканских государствах. Для учета затрат и результатов используются синтетические счета и субсчета первого порядка, а также аналитические счета. При первом варианте специальный счет, связывающий финансовый учет с управленческим, ведется в управленческой бухгалтерии, а при втором варианте – в финансовой.

При втором варианте управленческий учет по отношению к финансовому становится автономным, и в нем используются три класса счетов. Счета управленческого учета ведутся параллельно со счетами финансового учета, а взаимосвязь между ними осуществляется при помощи системы распределительных счетов. Второй вариант организации управленческого учета распространен в США, Канаде, Германии и во многом совпадает с первым вариантом. При этом варианте учет затрат в разрезе элементов ведется в финансовой бухгалтерии, а в разрезе статей калькуляции – в управленческой.

При третьем варианте управленческий учет не ведется, а учет затрат по их носителям для исчисления себестоимости продукции осуществляется оперативным путем, т.е. вне системы бухгалтерского учета. При третьем варианте ведение управленческого учета осуществляется оперативным путем, т.е. вне системы бухгалтерского учета. Этот вариант предполагает синтетический учет затрат по укрупненным статьям в единой финансовой и

управленческой бухгалтерии на основе учета затрат в разрезе экономических элементов. Этот вариант использовался в основном в Германии, Венгрии, Бельгии и не оправдал себя. В настоящее время сфера распространения этого варианта управленческого учета весьма узка.

При четвертом варианте управленческий учет отсутствует, а учет производственных затрат осуществляется в системе финансового учета. Четвертый вариант организации управленческого учета основан на полной интеграции довольно громоздкой системы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в общую бухгалтерию. Этот вариант возник на этапе становления промышленного учета и прекратил свое существование с возникновением аналитического управленческого учета.

Следует отметить, что данный вариант организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции до сих пор действует на отечественных предприятиях, хотя и в более усовершенствованном виде.

1.2 Нормативная база системы управленческого учета на предприятии

Для высокоэффективной работы современного предприятия в какой бы сфере экономики оно ни работало необходима хорошо налаженная система управленческого учета и отчетности для менеджеров разных уровней. С одной стороны, такой вывод лежит на поверхности и достаточно банален, с другой – в России разработано мало рекомендаций по постановке эффективной системы управленческого учета на предприятиях, а управленческий учет на них или находится в зародышевом состоянии (например, в виде графика документооборота), или его совсем нет.

Вопросами развития управленческого учета и анализа в рамках всей реформы бухгалтерского учета в настоящее время занимается Министерство экономического развития и торговли Российской Федерации. В соответствии со стратегией Министерства 11.03.2002 Г.О. Греф подписал Приказ N 63 "О создании экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России".

В условиях современной экономики очевидна необходимость интеграции методов корпоративного управления в единую систему, которая обеспечивала бы поддержку принятия экономически взвешенных управленческих решений, повышение производительности труда и конкурентоспособности предприятий. Это

вопрос не только эффективного управления предприятием, но и его существования в условиях жесткой конкуренции, в том числе на международном уровне.

На практике отдельные элементы управленческого учета, как правило, используются на предприятиях. Важно, чтобы эти элементы были объединены в общую структуру, ориентированную на достижение определенного результата.

В рамках достижения указанной цели экспертно-консультативный совет по управленческому учету, созданный при Минэкономразвития России, ставит перед собой следующие задачи:

- расширять круг предприятий, использующих в своей деятельности лучшие механизмы управленческого учета для принятия управленческих решений;
- стимулировать применение лучшего опыта зарубежных стран по развитию систем финансового менеджмента и управленческого учета в российских условиях;
- разработать базовые методологические рекомендации по вопросам организации и ведения управленческого учета на предприятиях, принимая во внимание российский и зарубежный опыт;
- разъяснять управленческому звену, собственникам предприятий важность ведения управленческого учета;
- ускорить процесс формирования профессионального сообщества, оказывать поддержку процессам объединения профессионалов в области управленческого учета.

Совет может стать аналитическим органом, который на основе взаимодействия предприятий, консультационных компаний, научных кругов и при помощи Министерства экономического развития и торговли будет координировать активность в сфере развития управленческого учета в России.

1.3 Нормативно-справочная информация в системе управленческого учета

Для эффективного решения задач управленческого учета важное значение имеет регламентация правил формирования нормативно-справочной информации (НСИ). Ее основу составляют данные государственных стандартов на материально-технические ресурсы, готовую продукцию, выполненные работы, а также данные справочников норм, расценок и нормообразующие элементы – нормы и нормативы производственных запасов и их потребления на нужды производства.

Интегрированные системы финансового и налогового учета

Структура НСИ представляет собой поэтапную связь агрегированных исходных данных и норм, группируемых по видам используемых материальных ресурсов, по видам используемых готовой продукции, выполняемых работ, а также по статьям затрат.

Для обеспечения обновления НСИ в учетных задачах в указанных подсистемах должно быть обеспечено согласование с требованиями действующих государственных стандартов на материально-технические ресурсы, на подготовку производства, операционные нормы времени и расценки за единицу выполненных работ, которые агрегируются по операциям, деталям, узлам, изделиям, продуктам. При этом к качеству норм как фактору, обеспечивающему возможность эффективного снижения затрат и вложения финансовых ресурсов в производственные запасы, предъявляются достаточно жесткие требования.

Нормы и нормативы потребления материалов и их разнообразных запасов направлены на то, чтобы за определенный период времени сократить удельное потребление природных, сырьевых и материальных ресурсов в натуральном, стоимостном и количественно-стоимостном выражении, уменьшить запасы до оптимального уровня при обеспечении непрерывности хода производства. Нормой затрат (потребления) материалов являются планируемые показатели деятельности предприятий, включая расход на их упаковку, подготовку производства и т.п. Они разрабатываются самими предприятиями с учетом специфики их технико-экономических условий, а работа с нормами и нормативами является частью управленческой деятельности по уменьшению расхода этих фондов.

Формирование норм и нормативных запасов должно гарантировать более высокую оборачиваемость оборотных средств, оптимизацию цикла поставки, транспортно и складского оборотов на основе рациональных (оптимальных) связей между поставщиками и потребителями, а также обеспечивать надежную базу долгосрочных прогнозов технического развития предприятия.

На предприятиях в целях экономии расходования ресурсов и снижения себестоимости продукции целесообразно оперативно, но не реже одного раза в год анализировать работу с нормами и нормативами, а именно:

- согласованность норм и нормативов с международным уровнем развития науки и техники в области качества материалов и их применяемости;
- сравнение динамики норм с плановым уровнем издер-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

жек;

- установление процента (доли) технически обоснованных и текущих норм;
- сравнение норм и нормативов с документально подтвержденным фактическим расходом;
- сравнение норм и нормативов с проектным уровнем;
- действенность экономического стимулирования работников за экономию материальных ресурсов;
- уровень обновляемости производственных мощностей (реконструкция, модернизация).

Руководство предприятий и соответствующие функциональные службы должны документально оформлять достигнутое снижение потребления материалов по сравнению с плановыми заданиями, что необходимо для поддержания финансовой устойчивости.

Кроме того, необходимо контролировать соблюдение наиболее важных параметров изделий (не реже одного раза в квартал) и составлять сортовые калькуляции (не реже одного раза в год) при оперативном внесении изменений норм в нормативные калькуляции.

2. СОЗДАНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

2.1 Современная концепция интегрированной системы финансового и управленческого учета

История возникновения управленческого учета насчитывает несколько веков, его становление и развитие связаны с появлением информации, являющейся коммерческой тайной и относящейся прежде всего к затратам фирмы и к формированию себестоимости продукции. Его называли секретным учетом.

Вопросы экономизации поднимались уже в XV в., и речь велась не только об учете, но и об управлении расходами, следовательно, к тому времени можно относить основы формирования управленческого учета. Официально управленческий учет был признан в 1972 г. американской ассоциацией бухгалтеров. Но вопросы организации системы управленческого учета поднимались еще до его официального признания.

Сложность в ведении управленческого учета объясняется тем, что в его рамках формируется очень большой объем как стандартной, так и нестандартной информации с точки зрения учета. В нем сочетаются бюджетирование, учет, анализ, контроль, отчетность и некоторые аспекты управления.

Исходя из этого была разработана концепция интегрированной системы финансового и управленческого учета, которая представлена следующими блоками:

1. Блок-факторы интеграции учета:

1. Информация о себестоимости продукции, сформированная в управленческом учете, является основой для оценки незавершенного производства и остатков готовой продукции в финансовой отчетности. В управленческом и финансовом учете используются одни и те же методы, оба вида учета базируются на информации, полученной из первичных документов.

2. Единство предмета учета. С точки зрения профессора Ж. Ришара, управленческий учет – это разновидность динамического учета. Во-первых, управленческий учет – это аналитический учет, но в рамках плана счетов финансового учета многих стран, в том числе и России, выделяются аналитические счета (детализирующие данные синтетических счетов), следовательно, данное определение уже используется и не может быть применено к управленческому учету. Во-вторых, если термин "финансовый" отделить от термина "управление", то финансы не подпадают под

Интегрированные системы финансового и налогового учета

управление, а управлять можно вне финансов. В-третьих, управленческий учет – это внутренний учет, а финансовый – внешний, но все внутренние события происходят под влиянием внешних. Таким образом, управленческий учет – это лишь разновидность динамического бухгалтерского учета [2, с. 109 – 111].

Профессор В.Ф. Палий отмечает, что предметом бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета выступает один и тот же капитал организации. Его наличие, кругооборот, сохранение и приумножение, управление эффективным применением [3, с. 57]; исходя из единства предмета, необходимо говорить и о единстве системы управленческого и финансового учета.

3. Интеграция бизнеса. Диверсификация видов деятельности, рост и развитие транснациональных корпораций.

II. Блок-принципы интеграции:

- Централизация деятельности бухгалтерской службы, т.е. однократное внесение информации и ее многократное использование во всех системах учета (один поток входной информации и несколько потоков на выходе).

- Обеспечение достоверности и оперативности учета на основе разработанной и четко выполняемой схемы документооборота.

- Обеспечение сохранности и конфиденциальности управленческой информации, ограничение доступа к информации путем использования паролей.

- Разработка и использование модулей счетов управленческого и финансового учета, обеспечение взаимосвязи этих моделей.

- Ведение учета в одной валюте и использование возможностей пересчета показателей в другие валюты.

- Создание системы управленческой отчетности, автоматизация ее заполнения на основе интеграции кодировки счетов и показателей отчетности.

- Унификация применяемых схем фирмы.

- Экономичность (затраты на постановку и ведение учета не должны превышать эффекта от ее внедрения).

III. Блок-система интеграции управленческого учета.

Данный блок представлен следующими подблоками:

1. Основа системы:

- ведение финансового учета на бухгалтерских счетах с использованием двойной записи, а управленческого учета на отдельных счетах методом простой записи;

Интегрированные системы финансового и налогового учета

- ведение финансового учета на бухгалтерских счетах с использованием двойной записи, а управленческого – без использования счетов, в форме таблиц;
- ведение финансового и управленческого учета, базируясь на единой методологической основе: двойная запись; метод начисления; существенность; экономическая целесообразность; приоритет содержания над формой; полезность и релевантность; соответствия.

Использование простой записи для ведения управленческого учета увеличивает уровень допущения ошибок и снижает качество контроля, данные проверяемы, но сложно контролируемы.

Использование не счетов учета, а таблиц делает необходимым формирование очень большого количества информации в рамках финансового учета, а доступность этой информации создает условия для ее утечки. Недостаток данных в системе финансового учета требует увеличения времени на получение этой информации из первичных документов.

Следовательно, для создания интегрированной системы следует использовать единую методологическую основу.

2. Структурированные рабочие планы счетов.

Этапы формирования структурированного рабочего плана счетов управленческого учета.

Этап 1. Выделение отдельного модуля в плане счетов, предназначенного для ведения управленческого учета. Часть счетов этого модуля должна содержать четко определенные наименования счетов, а часть должна быть свободна и использоваться по усмотрению организаций. Отечественные предприятия используют для ведения управленческого учета счета с 30-го по 39-й.

Этап 2. Использование многозначной кодировки счетов. Действующая европейская (Германия, Голландия, Франция) и отечественная (ОАО "Белгородэнерго", ОАО "Центртелеком", ЗАО "ТНК", ОАО "Оскольский металлургический комбинат" и др.) практика показала преимущества использования многозначной кодировки перед использованием двухзначной кодировки с выделением аналитических признаков.

Этап 3. Сбор первичных затрат и группировка их по элементам и видам затрат.

Исходя из того, что используемая классификация затрат направлена на достижение определенной цели, можно предположить, что каждая фирма самостоятельно определяет свои цели и задачи, а следовательно, и основные параметры группировки затрат и их отражение в учете.

Интегрированные системы финансового и налогового учета

Логично выделить сч. 32 для сбора и первичной группировки затрат по экономическим элементам с подробной расшифровкой статей расходов.

Этап 4. Передача информации. Исходя из того, что единой введенная информация должна использоваться несколько раз (собранные затраты по элементам должны быть перегруппированы и отражены по местам возникновения), необходимо предусмотреть передаточный счет, который будет служить для передачи информации.

Этап 5. Обработка и сопоставление затрат на основе первичных документов, распределение затрат по местам возникновения, центрам ответственности, по видам деятельности, по периодам возникновения и отнесения затрат.

Исходя из основных концепций управленческого учета и практических потребностей, на сч. 33 должен вестись учет по видам деятельности, по центрам возникновения затрат и по центрам ответственности.

Организация учета по центрам ответственности позволяет:

- использовать специфические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого подразделения (так как в основу выделения центров ответственности чаще всего положена имеющаяся организационная структура);
- увязать управление затратами с организационной структурой;
- децентрализовать управление частью показателей;
- наблюдать за формированием затрат и доходов на всех уровнях управления;
- установить ответственных за возникновение затрат, получение прибыли и выручки;
- повысить экономическую эффективность хозяйствования.

Для стран, где на фирмах активно используется матричная организационная структура управления, характерно ведение учета по центрам ответственности (Австрия, Китай, Германия, Люксембург, Швеция и Швейцария).

Две цифры кода должны соответствовать виду деятельности, осуществляемому предприятием.

Выделение центров по принципу выполнения функциональных обязанностей и ответственности их руководителей. Центр возникновения затрат имеет непосредственную связь с территориально обособленным подразделением, где непосредственно осуществляются затраты. Их основное отличие от центров ответ-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

ственности – наличие персональной ответственности за величину, целесообразность и экономическую обоснованность понесенных затрат. Выделение мест возникновения затрат позволяет:

- осуществлять всесторонний и оперативный контроль не только за затратами, но за эффективностью работы;
- дифференцированное и многоуровневое распределение накладных расходов;
- точное калькулирование себестоимости продукции и выполняемых работ.

Данный учет характерен для развитых стран, использующих производственную оптику организации учета (Австрия, Германия, Люксембург) и национальную экономическую политику в форме учетной оптики (Швеция, Швейцария).

Каждый центр ответственности включает в себя несколько мест возникновения затрат, но в редких случаях они могут совпадать.

Исходя из необходимости осуществления процесса бюджетирования в рамках ведения управленческого учета, две цифры кода должны соответствовать статье затрат в бюджете затрат. Такая организация учета позволит осуществлять контроль за бюджетными затратами автоматически:

- путем формирования регистра затрат по статьям расходов бюджета;
- путем занесения фактических данных в отчет по исполнению бюджета.

Этап 6. Проверка корректности отнесения и группировки первичных затрат.

На данном этапе осуществляется проверка по учетно-контрольным точкам. Использование многозначной кодировки и современных информационных систем позволяет составлять различные аналитические отчеты (ведомости по аналитическим признакам, анализ счета, анализ счета по аналитическому признаку и др.). Сверка данных этих отчетов по сч. 32* с данными по сч. 33* позволяет осуществлять дополнительный контроль как за затратами, так и за правильностью их отражения.

Этап 7. Поэтапное закрытие счетов (возможно использование пошагового метода распределения затрат, позволяющего достичь наиболее точных расчетов).

Этап 8. Формирование себестоимости произведенной продукции, работ, услуг, отдельных операций.

В целях удовлетворения каких-либо дополнительных потребностей в информации или использования нестандартных си-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

стем калькулирования могут быть задействованы и другие счета.

Счет 34 "Счет отклонений" – используется для отражения отклонений фактических данных от нормативных (бюджетных). Этот счет может существовать вне общей системы, а может быть ее составляющей.

Если сч. 34 существует вне системы, то он выполняет контрольную функцию и не корреспондирует с другими счетами, только в конце отчетного периода закрывается внутренними проводками.

Если счет 34 существует в системе, то на сч. 33 "Центры ответственности" должны отражаться нормативные (стандартные) данные, а на сч. 34 – отклонения, и только путем суммирования данных сч. 33 и 34 дается информация о фактических затратах. Использование аналогичной кодировки по счетам упростит процесс обработки и получения данных.

Если требуется информация о стоимости каждой операции, используется система учета затрат по функциям, "точно в срок" или "таргет-костинг", при этом может использоваться сч. 35.

Этап 9. Передача общей информации в систему финансового учета.

Формируемые учетные регистры (ведомости) позволяют получить информацию одновременно по нескольким аналитическим признакам.

Американские и канадские планы счетов имеют ряд специфических особенностей, они учитывают отраслевую принадлежность и потребность в информации для исчисления различных видов себестоимости. Проведенные исследования свидетельствуют о том, что выделяется большое число управленческих признаков, позволяющих получать разноплановую информацию:

- в разрезе центров ответственности (5 позиций с углубленным выделением центров возникновения затрат (конкретные станции и отделы));
- в разрезе функций (от 3 до 5 позиций, конкретизирующих действия);
- в разрезе других признаков (используются при решении определенных задач).

IV. Блок-система контроля.

Роль управленческого учета возрастает в связи с необходимостью осуществления антикризисного управления. Система такого управления возможна, только если будет обеспечен расчет устойчивого и динамичного развития организации, то есть предполагается осуществление прогнозирования результатов дея-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

тельности. А это возможно только в рамках управленческого учета [5].

Система организации управленческого учета должна интегрировать не только информацию о хозяйственных операциях, но и иметь увязку с маркетингом, планированием, организацией производства, анализом и т.д., т.е. необходимо вести и нестандартный бухгалтерский учет. При этом должен соблюдаться модульный принцип организации учета, т.е. добавление какого-либо блока показателей, направлений учета не должно нарушать систему учета.

Часть информации, аккумулируемая в области управленческого учета, носит креативный характер, дополняется расчетами и оценками и выступает в качестве системы контроля.

Система контроля представлена двумя подблоками – методы контроля и системы учета.

1. Методы контроля:

- система зеркальных счетов;
- система передаточных счетов;
- система аналитических счетов.

Система управленческого учета должна содержать подробную информацию, которая носит характер коммерческой тайны в большей части относительно затрат фирмы, и только обобщенная информация должна передаваться в систему финансового учета. Этой информации должно быть достаточно для составления финансовой отчетности. То есть из системы управленческого учета может передаваться только сальдо определенных счетов.

Использование счетов-экранов свойственно континентальной системе учета, а параллельное ведение учета свойственно англо-американской системе. Использование транзитных и зеркальных счетов характеризует формальный дуализм [2, с. 114].

Большинство российских фирм, ведущих управленческий учет используют для ведения управленческого учета 30-е счета, связь систем при этом осуществляется через передаточные счета. Вся аналитика включена в кодировку счетов, поэтому код состоит из 4 – 10 знаков.

Одной из разновидностей интегрированной системы учета является система контроллинга, широко применяемая в Германии.

Система аналитического учета базируется на использовании счетов финансового учета для ведения управленческого учета. При этом углубляется и расширяется система аналитического учета. перативный учет на многих предприятиях сегодня поглощен управленческим учетом, используется для оперативного получе-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

ния информации, которая необходима для текущего управления предприятием и его подразделениями, а также для контроля за процессами и фактами хозяйственной жизни на отдельных участках производственной и финансовой деятельности [4, с. 37].

2. Системы учета – учет затрат по функциям (ABC-метод).

Предприятиям, выпускающим продукцию широкого ассортимента из одного исходного сырья, необходима информация о затратах на каждой стадии (функции) переработки. Эту задачу позволяет решить система учета по функциям (ABC-метод). Ее сущность – аккумуляирование затрат по функциям.

Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей.

В целом ABC-метод следует рассматривать как инструментальное средство, позволяющее достаточно точно произвести оценку стоимости операций, процессов и результатов действий в разрезе видов продукции и услуг, а также групп поставщиков и каналов продаж.

Метод ABC находит распространение на предприятиях США, Германии, Франции.

Система Jist-in-time. Данная система получила широкое распространение в Японии, США, Германии.

В основе всех модификаций данной системы лежит принцип ликвидации избыточной информации для управления. Во-первых, в связи с минимизацией расходов на хранение и внутризаводскую транспортировку для менеджеров становятся нерелевантными учетные данные по всем стадиям движения материального потока. Во-вторых, прямое отнесение затрат на оплату труда основных производственных рабочих также становится нерелевантным, поэтому данные затраты учитываются в составе общепроизводственных расходов.

Метод Target costing. Этот метод активно используется в Японии, США.

Сама идея, положенная в основу концепции таргет-костинга, заключается в несложном преобразовании традиционной формулы ценообразования:

Себестоимость + Прибыль = Цена, которая в концепции таргет-костинга представлена как:

Интегрированные системы финансового и налогового учета

Цена – Прибыль = Себестоимость.

Это простое решение позволило получить прекрасный инструмент контроля и экономии затрат еще на стадии проектирования.

Будущее современного стратегического менеджмента невозможно без системы целевого управления затратами. Практика работы ведущих компаний мира должна убедить отечественных менеджеров в необходимости использования таргет-костинга на предприятиях. Система организации управленческого учета должна способствовать как управлению затратами в целом, так и использованию метода таргет-костинга в частности.

Использование в качестве основы предложенных в статье концептуальных основ формирования интегрированной системы финансового и управленческого учета позволит фирмам получать оперативно очень важную для управления информацию. А это особенно важно в условиях острой конкурентной борьбы.

3. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В КОНТЕКСТЕ ТРЕБОВАНИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

3.1 Особенности интеграции бухгалтерского и управленческого учета в единой учетной системе

В настоящее время в российских компаниях насчитывается большое количество видов учета: бухгалтерский, управленческий, финансовый, налоговый, оперативный, производственный, учет по стандартам МСФО и/или GAAP. При этом управленческий учет также может параллельно осуществляться по нескольким стандартам. Например, компания, входящая в крупный холдинг, для материнской компании составляет одни управленческие отчеты, а для своих внутренних целей – другие, и, к сожалению, эти два вида управленческой отчетности настолько различны, что простой трансформации одних управленческих данных в другие не получается – необходимо вести два вида управленческого учета. Исходя из этого можно представить, какой штат и какая загруженность персонала по параллельному ведению различных видов учетов и составлению различной отчетности должны быть в компании, если не стремиться к интеграции всех видов учета в единой интегрированной учетной системе, поскольку, по сути, все эти учеты по-разному отражают одну и ту же первичную информацию.

Следовательно, было бы логично стремиться к тому, чтобы первичная информация о хозяйственных операциях отражалась одним специалистом один раз и в одной информационной системе так, как необходимо для всех систем учета, ведущихся в компании, и попадала бы в соответствующие формы отчетности.

Интеграция систем учета имеет следующие преимущества:

- исключение двойного (тройного и т.д.) ввода данных по хозяйственным операциям для нужд различных систем учета;
- высокий уровень достоверности управленческой информации, достигаемый благодаря однократному вводу данных и за счет минимизации вероятности ошибки при многократной обработке одной и той же информации в различных системах учета;
- сопоставимость и соответствие данных различных систем учета, базирующихся на использовании единого информационного пространства;
- отсутствие потребности в содержании дополнительных служб для параллельного ведения различных видов учета;
- оптимизация документооборота в компании.

Интегрированные системы финансового и налогового учета

В настоящее время вопрос об интеграции в единой системе бухгалтерского и налогового учета можно решить с помощью многих программных продуктов. Этот аспект в данной статье рассматриваться не будет. Проанализируем особенности интеграции бухгалтерского и управленческого учета в единой учетной системе.

Процесс интеграции можно подразделить на два важных уровня:

- интеграция на уровне методологии и техники учета;
- интеграция на уровне автоматизации.

3.2 Интеграция на уровне методологии и техники учета

Как правило, на момент постановки управленческого учета в компании уже существует работающая система бухгалтерского учета с разработанной методологией и техникой учета, которые базируются на различных законодательных актах и закреплены в бухгалтерской учетной политике, должностных инструкциях и различных регламентных документах компании.

В целях управленческого учета в компании также разрабатывается управленческая учетная политика, которая включает методический и организационно-технический разделы.

В методическом разделе:

- выбираются методы оценки активов в целях составления управленческого баланса;
- определяется методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также методика подготовки информации для групп управленческих решений;
- разрабатывается перечень регистров и аналитик управленческого учета – управленческий план счетов;
- создаются форматы управленческой отчетности;
- разрабатывается перечень хозяйственных операций, возможных в компании.

В организационно-техническом разделе:

- определяются организационные структуры служб, занимающихся управленческим учетом;
- прописывается финансовая структура компании для осуществления бюджетного управления (на основе центров финансовой ответственности);
- создаются стандарты документооборота;
- разрабатываются техника учета и новые требования к обработке первичной информации для получения необходимой

Интегрированные системы финансового и налогового учета

управленческой информации с заданной оперативностью, периодичностью и в нужных аналитических разрезах.

Управленческая учетная политика может разрабатываться на основе РСБУ (российские стандарты бухгалтерского учета), МСФО/GAAP или любого иного пользовательского стандарта. При этом, определяя методологические аспекты управленческого учета, нужно понять, насколько они будут совпадать с методикой бухгалтерского учета в компании, будут ли в этих системах совпадать методы оценки имущества компании, методы деления активов на оборотные и внеоборотные, методы списания стоимости основных фондов, методы учета доходов, классификация затрат и методы учета затрат и списания их на финансовый результат.

Таким образом, уже на уровне методологии устанавливается, какую информацию можно напрямую использовать из системы бухгалтерского учета – интеграция систем бухгалтерского и управленческого учета.

Интеграция на уровне автоматизации

После разработанной методологии системы учета и проектирования "на бумаге" наступает следующий этап – внедрение автоматизированной системы бухгалтерского и управленческого учета. Сегодня бухгалтерский учет в компаниях, как правило, уже автоматизирован, поэтому при выборе программного продукта для автоматизации управленческого учета компании часто отталкиваются от уже имеющегося программного обеспечения.

Существует несколько вариантов интеграции управленческого и бухгалтерского учета в зависимости от способа отражения хозяйственных операций в интегрированной системе учета:

- одновременное отражение хозяйственных операций в различных контурах учета от введенного в систему документа;
- трансформация по определенным правилам данных, вводимых в основной контур и в другие контуры учета.

В случае, когда для компании первичен управленческий контур, возможны следующие варианты интеграции с бухгалтерским учетом .

- интегрированная система с управленческим и бухгалтерским контурами (первичен управленческий);
- интегрированная система с дополнительным копированием и выносом бухгалтерского контура.

Кроме того, возможен средний вариант, когда часть первичной информации вносится в управленческий контур и из него попадает в бухгалтерский, а другая часть заносится сначала в бухгалтерский контур, а потом трансформируется в управленче-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

ские данные.

На практике наиболее распространен вариант, при котором поставщиком всей первичной информации является бухгалтерский контур. Здесь возможны следующие варианты интеграции:

- выгрузка/загрузка данных через промежуточные файлы;
- интегрированная система с дополнительным копированием и выносом бухгалтерского контура;
- интегрированная система с управленческим и бухгалтерским контуром (первичен бухгалтерский).

При трансформации данных из бухгалтерского учета в управленческий возникает ряд задач, которые необходимо решить:

- разработка правил трансформации бухгалтерских данных в управленческие – "карты переноса";
- установка соответствия бухгалтерских и управленческих статей доходов/расходов и выплат/поступлений;
- при необходимости ввод дополнительных аналитических признаков на счета бухгалтерского плана счетов и дополнительных реквизитов в экранные формы ввода бухгалтерских документов;
- настройка системы.

В процессе разработки отдельных "карт переноса" анализируется весь перечень хозяйственных операций, возникающих в компании, и способы их отражения в бухгалтерском контуре: корреспонденции счетов, документы, которыми они оформляются. Далее прописываются соответствия бухгалтерских корреспонденций корреспонденциям по счетам управленческого плана счетов.

Помимо соответствия корреспонденции счетов следует определить соответствие аналитик (субконто) и способы их заполнения в управленческом контуре на основе данных, имеющих в бухгалтерском, а также разработать соответствия статей доходов/расходов, поступлений/выплат и при необходимости расширить перечень статей справочников в бухгалтерском контуре под требования управленческого учета..

Так, например, чтобы в управленческом контуре определилась статья БДДС (Бюджет движения денежных средств), нужно составить соответствие двух справочников (бухгалтерского "Статьи движения денежных средств" и управленческого "Статьи БДДС)". При выполнении этой работы можно обнаружить, что бухгалтерский справочник содержит небольшое количество статей поступлений и выплат, а управленческий – более детальные

статьи (см. таблицу). В этом случае необходимо будет дополнить, а возможно, и перегруппировать справочник бухгалтерского контура, а затем прописать соответствие, что, например, той или иной статье бухгалтерского контура соответствует та или иная статья управленческого контура.

Бухгалтерский контур:

Статьи движения денежных средств

Управленческий контур: Статьи БДДС

Оплата поставщику Выплаты за воду и стоки

Выплаты за сырье и материалы

Выплаты за тепловую энергию

Выплаты за услуги банков и РКО

Выплаты за услуги связи

Выплаты за электроэнергию

Выплаты на информационное обслуживание

Выплаты на обслуживание и ремонт а/м

Выплаты на обслуживание и ремонт зданий

Выплаты на обслуживание оборудования

Выплаты на обучение персонала

Выплаты на охрану

Выплаты на охрану труда

Выплаты на содержание оргтехники

Выплаты на страхование

Выплаты на топливные материалы

Выплаты на транспортные затраты

Выплаты по аренде

В некоторых случаях простой переработки и расширения справочников бухгалтерского контура оказывается недостаточно и может возникнуть необходимость ввода дополнительных аналитических признаков на счета бухгалтерского плана счетов и/или дополнительных реквизитов в экранные формы ввода бухгалтерских документов.

3.3 Учет затрат по экономическим элементам

В новом Плане счетов бухгалтерского учета, утвержденном Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, существенной корректировке подвергся разд. III "Затраты на производство". Из него исключены некоторые счета, что создало новую группу свободных счетов.

Инструкция по применению Плана счетов рекомендует ис-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

пользовать счета 20 – 29 для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), а счета 30 – 39 – для учета расходов по элементам. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов – экранов. Состав и методику использования счетов 20 – 39 при таком варианте учета организация устанавливает исходя из особенностей деятельности, структуры, методов управления на основе рекомендаций Минфина России.

Специалисты полагают, что это позволит выделить счета управленческого учета, хотя методических рекомендаций Минфин России пока не опубликовал. Видимо, они появятся нескоро, но некоторые авторы уже предлагают систему счетов управленческого учета, включающую многие счета, предназначенные для финансового учета, но со звездочкой.

Один из авторов статьи еще в 1992 г., комментируя в печати утвержденный тогда План счетов, предлагал такую двухкруговую систему с применением одинаковых счетов со штрихом и без штриха. Однако эти предложения остались не востребованными. Использование одних и тех же счетов для финансового и управленческого учета с одинаковыми номерами бесперспективно, так как бухгалтерский учет – это знаковая система. Применение одних и тех же знаков счетов и в финансовом, и в управленческом учете вносит путаницу в кодировку и корреспонденцию счетов. Следует подумать об иных подходах, тем более, что в новом Плане счетов для этих целей оставлены свободные номера счетов с 30 по 39. Их нужно разумно использовать. Тем более, что Инструкция по применению Плана счетов разрешает самим организациям определять состав и методику использования счетов 20 – 39.

Рассмотрим некоторые из возможных вариантов подхода к данному вопросу.

Вариант первый. Счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, ведутся в единой системе бухгалтерского учета без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. Российские специалисты по учету привыкли работать с единым планом счетов. Данный вариант им легче принять. Полагаем, что для средних и не очень малых предприятий такой вариант будет предпочтительным.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (с изменениями и дополне-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

ниями, внесенными Приказом Минфина России от 30.12.1999 N 107н), расходы по обычным видам деятельности, т.е. по тем из них, по которым реализация продукта отражается через счет 90 "Продажи", формируются по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. Для учета каждого элемента, как и в международной практике, теперь появилась возможность вести отдельный счет бухгалтерского учета.

В разд. III Плана счетов можно открыть следующие счета: 30 "Материальные затраты", 31 "Затраты на оплату труда", 32 "Отчисления на социальные нужды", 33 "Амортизация", 34 "Прочие затраты", 37 "Отражение общих затрат". Вводить эти и другие счета в разд. III Плана счетов можно, поскольку Инструкция по применению Плана счетов разрешает организациям устанавливать состав счетов именно в данном разделе.

По дебету счета 30 "Материальные затраты" в корреспонденции со счетами 10 "Материалы", 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" отражается стоимость израсходованных на производство материалов, покупной энергии, выполненных сторонними организациями работ промышленного характера, материальной составляющей других расходов в корреспонденции с соответствующими счетами. К счету 30 открывают субсчета по видам и направлениям материальных затрат.

По дебету счета 31 "Затраты на оплату труда" в корреспонденции со счетами 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 96 "Резерв предстоящих расходов и платежей" отражаются суммы начисленной заработной платы, включая любые формы премирования и любые иные формы оплаты труда персонала организации, в том числе высшего управленческого персонала. На данном счете также начисляют различные социальные выплаты за счет средств организации, которые не могут быть списаны в дебет счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". В дебет данного счета относятся также начисления в резервы предстоящей оплаты отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др. К этому счету необходимо вести субсчета, характеризующие виды и направления начислений на оплату труда.

По дебету счета 32 "Отчисления на социальные нужды" в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" отражаются суммы, начисленные для формирования Пенсионного фонда и других аналогичных фондов

Интегрированные системы финансового и налогового учета

социальной защиты. Если отчисления на социальные нужды приобретают форму социального налога, то счет 32 корреспондирует с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". Предстоящие социальные выплаты, которые раньше осуществляли за счет фонда потребления или так называемой "прибыли, остающейся в распоряжении организации", по решению собственника или его представителей (совет директоров и т.п.) начисляют по дебету счета 32 в корреспонденции со счетом 96 "Резервы предстоящих расходов". К счету 32 необходимо вести субсчета по видам отчислений на социальные нужды.

По дебету счета 33 "Амортизация" в корреспонденции со счетами 02 "Амортизация основных средств", 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов" отражают расходы организации на амортизацию, начисленные в соответствии с принятыми ею методами и нормами амортизации.

По дебету счета 34 "Прочие затраты" в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 79 "Внутрихозяйственные расчеты" и другими счетами отражают расходы, которые не нашли отражения на других счетах по учету расходов по экономическим элементам, так как они не относятся ни к одному из этих элементов. Ведение субсчетов обязательно, так как расходы, отражаемые на счете, слишком разнородны.

Ежемесячно счета по учету элементов затрат закрывают в дебет отражающего счета 37 "Отражение общих затрат" записью:

Д-т сч. 37 "Отражение общих затрат",

К-т сч. 30 "Материальные затраты", 31 "Затраты на оплату труда", 32 "Отчисления на социальные нужды", 33 "Амортизация", 34 "Прочие затраты", как показано на схеме 1.

Собранные на счете 37 суммы распределяют между калькуляционными счетами и записывают в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", а также в дебет счета 44 "Расходы на продажу", как показано на схеме 2.

Здесь может возникнуть вопрос: зачем две группы счетов по учету расходов, если всегда обходились одной? Предложенный вариант вытекает из требования п.8 ПБУ 10/99, в котором сказано, что при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам. Для целей управления организуется учет расходов по статьям затрат,

Интегрированные системы финансового и налогового учета

перечень которых организация устанавливает самостоятельно. Перечень элементов расходов строго определен, а перечень калькуляционных статей каждая организация устанавливает самостоятельно.

Обратите внимание: хотя число счетов увеличивается, количество бухгалтерских записей (корреспонденций счетов) при этом уменьшается благодаря применению отражающих счетов – экранов.

Но главное впереди – предстоящий переход от налогообложения прибыли к подоходному налогу исключает из налоговых расчетов само понятие себестоимости. Вот тогда как нельзя кстати окажется развернутый учет расходов по элементам.

Вариант второй основывается на выделении счетов 20 – 29 по учету затрат на производство в самостоятельную систему счетов управленческого учета, отделенную от системы других синтетических счетов бухгалтерского учета. Для этого к имеющимся счетам необходимо добавить специальный отражающий счет 27 "Распределение общих затрат", зеркально противоположный счету 37 "Отражение общих затрат".

Как и в первом варианте, все расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете группируют на счетах 30 – 34 по элементам затрат. Ежемесячно эти счета закрывают в дебет счета 37 "Отражение общих затрат", как было показано на схеме 1. Одновременно те же суммы расходов записывают по кредиту другого отражающего счета 27 "Распределение общих затрат" в корреспонденции со счетами 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (см. схему 3).

На счетах 20, 23, 29 отражают прямые затраты на производство в аналитическом разрезе по подразделениям (местам возникновения затрат), что обеспечивает контроль за отклонениями от норм или от нормативных (запланированных) затрат.

На счете 25 группируют производственные накладные расходы по сметам производственных подразделений (филиалов, цехов, участков и т.п.) и контролируют отклонения фактических расходов по статьям смет.

На счете 26 группируют общие управленческие накладные расходы для контроля за соблюдением смет по филиалам, управленческим подразделениям и другим центрам ответственности (местам возникновения затрат). На отдельном субсчете к счету 26 группируют коммерческие и другие расходы на продажу для де-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

тального учета и контроля соблюдения смет соответствующими коммерческими и торговыми подразделениями.

Счета 25, 26 ежемесячно закрывают, списывая собранные на них суммы в дебет счетов 20, 23, 29, на которых таким образом обеспечивается возможность калькулирования сокращенной и полной производственной себестоимости продукции (работ, услуг), даже с учетом коммерческих расходов. К счетам 20, 23, 29 следует вести по крайней мере по два субсчета: 1 "Остатки незавершенного производства" и 2 "Калькулируемые расходы за отчетный период". В конце отчетного года калькулируемые расходы на этих счетах закрывают записью:

Д-т сч. 27 "Распределение общих затрат",

К-т сч. 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

При необходимости получить более подробную и полную информацию для управления затратами и себестоимостью на счетах управленческого учета организуется требуемый для этого аналитический учет.

Чтобы обеспечить баланс в системе счетов бухгалтерского учета (после отделения от нее счетов управленческого учета), необходим еще один синтетический счет 38 "Незавершенное производство" для учета стоимости заделов незавершенного производства и остатков полуфабрикатов собственной выработки.

Рассмотрим пример учета на данном счете. Допустим, что по состоянию на 1 января (предполагается, что это дата перехода организации на новый План счетов) стоимость заделов незавершенного производства составила 150 тыс. руб. Следовательно, сальдо по дебету счета 38 "Незавершенное производство" было признано в сумме 150 тыс. руб.

По расчетным данным стоимость незавершенного производства на 1 февраля была оценена в 190 тыс. руб., а на 1 марта – 175 тыс. руб. Исходя из этих данных в январе нужно отразить 40 тыс. руб. по дебету счета 38 "Незавершенное производство" и кредиту счета 37 "Отражение общих затрат". В феврале следует записать 15 тыс. руб. по дебету счета 37 и кредиту счета 38. Указанные корректировки на счете управленческого учета 27 "Распределение общих затрат" не отражают. Эти корректировки в каждом месяце доводят сальдо по счету 38 "Незавершенное производство" до расчетной стоимости реальных остатков незавершенного производства и полуфабрикатов. Сальдо по счету 38 вносится в отчетный бухгалтерский баланс.

Стоимость незавершенного производства можно отражать

Интегрированные системы финансового и налогового учета

как сальдо на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", если Минфин России разрешит иметь сальдо на данном счете. Надобность в счете 38 "Незавершенное производство" отпадет.

Счет 37 "Отражение общих затрат" ежемесячно закрывают, проводя записанную на нем сумму по кредиту счета 37 в корреспонденции со счетами:

15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" – на сумму расходов по заготовке и доставке материально – производственных запасов в организацию;

40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" – на расходы по выпуску продукции, выполнению работ, оказанию услуг, включая и общие управленческие расходы. Последние учитывают на отдельном субсчете и ежемесячно списывают непосредственно на дебет счета 90 "Продажи" как расходы отчетного периода;

44 "Расходы на продажу" – на сумму коммерческих расходов и издержек обращения за отчетный период;

другими счетами, на которые необходимо отнести текущие расходы по обычным видам .

Второй вариант применения счетов управленческого учета необходим для больших и средних организаций, которые нуждаются в надежной систематизированной информации для управления текущими расходами и себестоимостью.

Третий вариант. Очевидно, что для крупных и крупнейших российских организаций со многими видами деятельности, в которых насчитываются сотни и тысячи подразделений, управленческий учет нельзя уложить в рамки, ограниченные счетами 20 – 29, отнесенными нами к счетам управленческого учета. Недостаточность второго варианта управленческого учета в том, что он позволяет вести учет и контроль расходов только по центрам ответственности и по калькулируемым объектам. Многие важнейшие объекты управленческого учета остаются за кадром. Если средним по размерам организациям второй вариант поможет решить вопросы управленческой информации и внутренней управленческой отчетности, то для крупных и крупнейших организаций явно недостаточно емкости счетов управленческого учета, используемых во втором варианте учета.

По поручению Минфина России специалисты ЗАО "Союз-аудит" в течение 4 лет разрабатывали проект плана счетов бухгалтерского учета европейского типа.

Он состоит из 10 классов счетов, каждый из которых включает до 9 групп счетов, а в каждой группе может быть до 9 синтетических счетов. Такое построение плана счетов дает возмож-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

ность на порядок увеличить число синтетических счетов по сравнению с действующим Планом счетов и создать мощнейшую информационную структуру, позволяющую максимально использовать передовые современные информационные технологии.

Все счета разбиты на 3 раздела: счета финансового учета (7 классов счетов); счета управленческого учета (2 класса); счета забалансового учета (1 класс).

Рассмотрим счета управленческого учета, которые можно вводить по решению руководства организации, поскольку управленческий учет – внутреннее дело любой организации. Они объединены в 2 класса, содержащие более 150 синтетических счетов.

Класс 7 "Учет издержек и доходов". Входящие в него счета позволяют перегруппировать расходы и доходы, отражаемые на счетах финансового учета, для получения, обобщения и детализации информации об издержках производства в калькуляционном разрезе, для контроля по аналитическим центрам, структурным единицам, по любым другим параметрам, не получающим отражения в финансовом учете.

Финансовые результаты, полученные на счетах управленческого и финансового учета, в конечном итоге равнозначны, что повышает значение и ценность информации управленческого учета.

Класс 8 "Учет запасов и обязательств" содержит счета для получения дополнительной информации о состоянии материальных оборотных активов, их качественном вещественном содержании, количественных параметрах и оценке, а также детальной информации о коммерческих расчетах, других показателях о формировании и состоянии оборотных запасов и расчетов.

Необходимость применения счетов, объединяемых классом 8, возникает тогда, когда руководство организации не удовлетворяет содержание и детализация информации, формируемой на счетах финансового учета. Решение о применении счетов класса 8 выносится при утверждении учетной политики организации с указанием характеристики информации, отвечающей потребностям организации.

Остановимся на содержании некоторых групп счетов.

Группа 71 "Издержки производства по продукции, работам и услугам". На счетах данной группы обобщают и детализируют затраты на производство и производственную себестоимость в разрезе объектов калькулирования и калькуляционных статей с выделением нормативных затрат и отклонений от норм.

Аналитический учет организуют в интересах управления

Интегрированные системы финансового и налогового учета

процессом формирования производственной себестоимости и сопоставления данных со счетами финансового учета.

Группа 72 "Издержки производства по аналитическим центрам". На счетах группы отражается информация по местам возникновения затрат и центрам ответственности, соотносимым со структурой управления организацией и построения ее работы. Каждое подразделение организации может быть признано центром ответственности. Сами центры могут делиться на секторы, соответствующие различному уровню ответственности.

Целесообразно также выделять центры анализа по выполняемым или экономическим функциям: административные расходы, финансирование, расходы на содержание персонала, капитальное строительство и т.п. Возможно выделение аналитических центров по производственным, коммерческим, географическим и иным сегментам деятельности. У конкретных организаций могут возникнуть потребности в информации по аналитическим центрам, которые не обозначены в плане счетов. Группа 72 содержит достаточно открытых позиций, которые по необходимости можно приспособить для отражения требуемой информации.

Группа 73 "Издержки отчетного периода" объединяет счета общих накладных, коммерческих и других расходов, которые не включают в калькуляцию производственной себестоимости, а относят на уменьшение прибыли того отчетного периода, в котором они возникли.

Расходы, учтенные на счетах данной группы, распределяют по местам возникновения и другим аналитическим центрам. В каждом отчетном периоде счета закрываются, и сальдо они не имеют.

Группа 74 "Прочие расходы и доходы". На счетах данной группы учитывают расходы, не включаемые непосредственно в себестоимость продукции, работ, услуг, например, операционные и внереализационные расходы, которые группируют по центрам ответственности. Аналогично учитывают операционные и внереализационные доходы, а также иные расходы и доходы, по которым требуется дополнительная аналитическая информация.

Группа 75 "Выпуск и продажа продукции" содержит счета для обобщения аналитических данных о затратах на выпущенную продукцию, сданные работы, оказанные услуги на всех стадиях процесса производства и обращения, а также информацию о доходах, расходах и финансовых результатах от продажи продукции, сдачи работ, оказания услуг. На счетах данной группы приводится более полная и детальная информация об операциях вы-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

пуска и продажи, чем та, что отражена на счетах финансового учета.

Группа 76 "Финансовые результаты". На счетах данной группы отражают информацию об общей балансовой прибыли (убытке) за отчетный период для сопоставления и контроля с данными финансового учета и для получения дополнительных данных для управления процессом формирования финансовых результатов.

Группа 77 "Перераспределение расходов". На счетах данной группы отражаются суммы расходов, переходящие для учета на счетах, объединяемых классом 7. Первичные документы должны содержать необходимые признаки и коды для детализации информации на счетах управленческого учета. Переходящие суммы расходов отражаются по кредиту счетов, входящих в группу 77, и дебету счетов, объединяемых группами 71 "Издержки производства по продукции, работам и услугам", 72 "Издержки производства по аналитическим центрам", 73 "Издержки отчетного периода", 74 "Прочие расходы и доходы". Записи по кредиту счетов, включенных в группу 77, сопоставляют и сверяют с записями по дебету счетов, объединяемых классом 3 "Расходы, отчисления и потери".

Аналитический учет расходов ведут нарастающим итогом с начала отчетного года. В конце отчетного года счета данной группы закрывают.

Группа 78 "Перераспределение доходов". Переходящие суммы доходов отражаются по дебету счетов группы 78 в корреспонденции со счетами групп 75 "Выпуск и продажа продукции" и 76 "Финансовые результаты". Записи по счетам группы 78 сверяют с данными, зафиксированными по кредиту счетов класса 4 "Доходы и финансовые результаты".

Аналитический учет доходов на счетах группы 78 ведут нарастающим итогом с начала года. По окончании отчетного года все счета группы закрывают.

Группа 79 "Другие перераспределения и закрытие счетов". На счетах группы учитывают данные об активных и пассивных операциях, переходящие на счета управленческого учета и со счетов управленческого учета.

Счета управленческого учета, объединяемые классами 7 и 8, ведут обособленно от счетов финансового учета. Информацию из счетов управленческого учета не включают в отчетный бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности. Она может быть использована только в качестве примечаний к бух-

галтерской отчетности.

Группа 79 содержит счета, предназначенные для конечного балансирования информации управленческого учета. Баланс управленческого учета ежегодно сводится к нулю путем закрытия и последующего открытия счетов. На счете 799 отражают сальдо незакрытых счетов управленческого учета, открывающие и закрывающие годовой отчетный цикл.

Группа 81 "Приобретение материалов". План счетов бухгалтерского учета разрешает организациям вести детальный аналитический количественно – стоимостной учет по всей номенклатуре материальных оборотных запасов на счетах управленческого учета. В таком случае на счетах финансового учета отражают только общие суммы оборотов и сальдо, перенесенные со счетов управленческого учета.

На счетах данной группы отражается детальная информация об операциях по приобретению оборотных материальных ценностей, заготовлению материалов, а также об отклонениях в ценах на материалы и начисленных оценочных резервах согласно требованиям осмотрительности при составлении бухгалтерской отчетности.

Группа 82 "Материальные запасы". На счетах группы ведут детальный количественно – стоимостной аналитический учет по всей номенклатуре материальных оборотных запасов с отражением необходимых для управления технико – экономических характеристик. На отдельных счетах ведут учет малоценного имущества по всем необходимым технико – экономическим показателям. На счетах финансового учета отражают только общие суммы сальдо и оборотов.

Группа 84 "Товары и готовая продукция". На счетах группы ведут детальный количественно – стоимостной учет товаров и готовой продукции, необходимый для управления коммерческими операциями. Группа 84 содержит счета, альтернативные аналогичным счетам финансового учета. Если в соответствии с учетной политикой организация ведет детальный аналитический учет готовой продукции на счетах управленческого учета, то счета готовой продукции и товаров в финансовом учете отражают только общие суммы в денежном выражении.

Группа 85 "Обязательства по коммерческим расчетам". Счета этой группы предназначены для отражения дополнительной (по отношению к счетам финансового учета) информации о состоянии обязательств по коммерческим расчетам, технических условиях полученных кредитов, сроках платежей и других дан-

Интегрированные системы финансового и налогового учета

ных, необходимых для управления расчетами по обязательствам. Формируемые данные предназначены для собственных нужд организации. Если для управления расчетами достаточно информации, получаемой на счетах финансового учета, счета из группы 85 в управленческом учете не применяются.

Группа 86 "Прочие обязательства" объединяет счета для детального аналитического учета состояния обязательств по расчетам, которые не отражаются на счетах группы 85. Организация и структура управленческого учета на счетах группы 86 повторяет методику ведения учета на счетах группы 85.

Как показала наша практика внедрения счетов управленческого учета в крупных российских компаниях, наилучшее решение вопроса возможно, когда счета управленческого учета ведут совместно со счетами финансового учета. На счетах управленческого учета предлагаемого нами проекта плана счетов можно получить достоверную и детализированную информацию, позволяющую составлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями МСФО, а налоговую отчетность – согласно Налоговому кодексу РФ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исходя из практики внедрения управленческого учета, можно сказать, что основная проблема заключается в отсутствии четких стратегических целей. Если цели не определены, это приводит к неверному определению решаемых задач. Часто встречаются случаи не только отсутствия единой нормативной базы в компании, но даже единой терминологии. Необходим правильный выбор менеджера проекта. Большой проблемой является неправильное распределение ролей. Очень важна грамотная работа с персоналом, так как внедрение управленческого учета приводит к появлению дополнительных функций и должностных обязанностей, что вызывает недовольство персонала.

Часто ставятся нереальные цели и сроки, а также возможны слабое планирование и документирование проекта. Проект может оказаться неуспешным из-за отсутствия действенных механизмов контроля. Встречаются случаи недостоверности и несвоевременности представления информации, и даже намеренная фальсификация данных.

Таким образом, с одной стороны, система управленческого учета на предприятии является главным инструментом для планирования деятельности и осуществления оперативного контроля за эффективностью использования ресурсов организации. С другой стороны, наличие системы управленческого учета существенно повышает инвестиционную привлекательность компании.

На российских предприятиях управленческий учет еще не нашел широкого распространения. Этот вид учета является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает руководителям предприятия выявить оптимальные пропорции между постоянными и переменными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск.

Бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты, пользуясь данными управленческого учета, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия. Оценить по достоинству возможности систем управленческого учета на предприятии могут производители, работающие в условиях реального рыночного хозяйства.

Выбор варианта построения интегрированной системы учета для каждой компании индивидуален и зависит от тех целей, которые она хочет достичь при автоматизации управленческого

Интегрированные системы финансового и налогового учета

учета.

В целом успех проекта по постановке автоматизированного управленческого учета и интеграции его с существующим бухгалтерским учетом зависит от многих факторов: точная формулировка целей и задач, грамотная постановка методологии управленческого учета, правильный выбор программного продукта для автоматизации, наличие в компании квалифицированного персонала, а также команды сотрудников, которая будет выполнять данный проект.

Но самое важное условие – это высокая заинтересованность и участие в проекте топ-менеджмента компании, так как именно ее руководство является основным пользователем управленческой информации и играет главную роль в определении требований к ней, а значит, и ко всей системе управленческого учета.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
2. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с франц. / Под ред Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 160 с.
3. Палий В.Ф. О предмете бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2004. С. 55 – 58.
4. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2003. 640 с.
5. Карпасова З. Планирование и контроль в системе антикризисного управления // Время-МБ. 2004. N 8(11).
6. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: "Едиториал УРСС", 2003. – 2004 с.
7. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2003. – 4-е изд. – 320 с.
8. Постановка и реструктуризация управленческого учета в организации: По материалам конференции "Роль аналитика в управлении компанией". – М.: – ИФК "Альт", 28.06.2003.
9. Шеремет А.Д. под ред. Управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: ФБК – Пресс, 2002. – 512 с.