

ИНТЕГРАЦИЯ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: АНАЛИЗ ТИПИЧНЫХ ОШИБОК

*Отражены типичные ошибки при интеграции финансового
и управленческого учета и причины их возникновения*

Постановка проблемы. Учет, целью которого является формирование периодической внешней отчетности для того, чтобы любой пользователь, даже не имеющий отношения к данной организации, мог создать некоторое впечатление об ее финансовом состоянии на отчетную дату, – это бухгалтерский финансовый учет. Если же учет ведется для того, чтобы обеспечить руководство организации информацией для принятия ими управленческих решений на будущее, – это бухгалтерский управленческий учет.

Чтобы избежать серьезных ошибок при интеграции управленческого и финансового учета, необходимо понимать различия между этими видами учета. Для финансового учета целью деятельности является составление финансовых документов для внешних пользователей. Это периодический процесс, и как только отчетность составлена, цель достигнута. Целью управленческого учета является обеспечение процесса принятия управленческих решений. А эта цель достигается непрерывно.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросам интеграции финансового и управленческого учета в современных условиях организации и функционирования бизнес-процессов посвящены работы отечественных и зарубежных авторов. Проблемы интеграции финансового и управленческого учета поднимаются в трудах Ф.Ф. Бутынца, Н.Т. Билухи, Б.И. Валуева, Я.В. Соколова. Проблемам внедрения, постановки и взаимодействия финансового и управленческого учета посвящены работы И.В. Аверчева, М.А. Вахрушиной, О.Н. Волковой, А.Д. Шеремета, К. Друри, Ч. Хорнгрена.

Целью исследования является: охарактеризовать основные черты финансового и управленческого учета, особенности получения информации для целей управления, недостатки игнорирования информации управленческого учета; провести анализ типовых ошибок при интеграции финансового и управленческого учета и классифицировать их по направлениям внедрения и ведения управленческого учета.

Изложение основного материала исследования. Финансовый учет имеет дело только со свершившимися фактами, в то время как управленческий учет – с тем, что должно быть (в будущем). Таким образом, финансовый учет имеет ретроспективную направленность, управленческий учет – перспективную.

В финансовом учете используется информация только в денежном выражении, в системе двойной записи. В рамках же управленческого учета двойная запись не используется, а информация циркулирует не только в денежном выражении. Здесь используются также натуральные измерители (штуки, часы, штатные единицы), условно-натуральные (условные консервные банки – в консервной промышленности), комплексные (тоннокилометры и пассажирокилометры – для грузовых и пассажирских перевозок).

В финансовом учете в отличие от управленческого имеется уравнение:

$$\text{Активы} = \text{Собственный капитал} + \text{Заемный капитал}$$

Финансовый учет ведется в соответствии с четкими профессиональными или законодательными стандартами. Управленческий учет ведется методами, удобными для самой организации. Это

могут быть методы и методики, которые организация разработала сама, или те, что стали широко известными по публикациям и получили широкое распространение в практике.

Финансовый учет должен вестись обязательно, это определено требованиями законодательства. Каждое предприятие самостоятельно решает вопрос организации и ведения управленческого учета.

Законодательство определяет административную и уголовную ответственность за недостоверное представление данных финансового учета. За ведение управленческого учета предусмотрена ответственность дисциплинарная (внутри организации).

Финансовая отчетность готовится регулярно, раз в квартал или месяц, а итоговая – раз в год. Частота определяется нормативными актами или профессиональными стандартами, всегда внешними по отношению к организации. Управленческая отчетность готовится по требованию, строгой периодичности нет. Отдельные учетно-управленческие документы требуют регулярности представления, но регламент и периодичность представления определяется самой организацией.

Финансовая отчетность основывается на уже свершившихся фактах хозяйственной жизни, поэтому данные, представленные в ней, максимально точны. Управленческие данные чаще всего касаются отдельных событий и поэтому носят приблизительный, оценочный характер. Для принятия управленческих решений в большинстве случаев особой точности и не надо: нужен достаточный уровень точности, а не абсолютный. Информация для управленческих решений иногда требуется немедленно, поэтому сбор точной информации бывает невозможен.

В финансовом учете собираются данные по организации в целом, и финансовая отчетность является единой для всей организации. В управленческом учете могут рассматриваться отдельные подразделения, рабочие места, процессы, проекты и др.

Ведение только финансового учета и игнорирование управленческого при наличии на предприятии большого количества площадей различного функционального назначения не позволит руководству предприятия:

1) получать полную и достоверную информацию о текущем финансовом состоянии предприятия, что напрямую влияет на качество управленческих решений;

2) проводить сравнительный анализ эффективности использования фондов предприятия (нерентабельные, низкорентабельные, высокорентабельные).

Интеграция финансового и управленческого учета может проводиться по следующим направлениям (див. рис. 1).

Интеграция управленческого и бухгалтерского учета будет способствовать:

1) выявлению областей наибольшего риска и узких мест в деятельности предприятия;

2) формированию ценовой политики, в т.ч. пределов скидок при различных видах сбыта и платежа;

3) формированию ассортиментной политики и выявление убыточных видов продукции;

4) наблюдению и контролю уровня затрат и формирование экономической стратегии на будущее;

5) исчислению себестоимости выпускаемой продукции для расчета и оценки финансовых результатов.



Рис. 1. Направления интеграции финансового и управленческого учета

Интеграция обеих систем учета (бухгалтерской и управленческой) дает большое количество преимуществ. К ним можно отнести: полное соответствие данных систем управленческого и бухгалтерского учета, которое основано на использовании обеими системами единой информации; высокий уровень достоверности управленческой информации, достигаемый благодаря отсутствию необходимости в дополнительной ручной обработке бухгалтерских данных; отсутствие необходимости в содержании дополнительной службы для ведения управленческого учета.

Разработка и внедрение системы управленческого учета на предприятии предполагает создание системы учета в разрезе подразделений и объектов учета (видов продукции, работ, услуг), которая позволяет:

- 1) осуществлять оперативный контроль затрат предприятия;
- 2) проводить углубленный экономический анализ деятельности предприятия в целом, его отдельных подразделений и в разрезе объектов планирования и учета;

3) принимать оперативные и стратегические решения.

Чтобы избежать ошибок при интеграции системы финансового и управленческого учета, необходимо тщательно изучить организационную и управленческую структуру предприятия, систему учета и документооборота; разработать модели управленческого учета и системы документооборота; внедрить модули управленческого учета; внедрить или адаптировать используемую автоматизированную систему (бухгалтерскую программу) к разработанной модели; разработать должностные инструкции; обучить персонал предприятия.

Интеграция бухгалтерского и управленческого учета на предприятии приведет к:

- 1) экономии ресурсов (персонала, техники);
- 2) избежанию двойной системы учета хозяйственных операций для нужд бухгалтерского и управленческого учета;
- 3) упрощению и уменьшению документооборота на предприятии.

Финансовая консолидация – это средство решения задачи планирования и выявления свободных денежных ресурсов. Эффект от такой меры наступает немедленно и, как правило, приносит положительные результаты.

Смысл финансовой консолидации не ограничивается тем, что, составляя отчетность с одинаковой периодичностью во всей группе предприятий, можно с такой же периодичностью видеть ее общую финансовую картину. Когда объекты группы работают в едином регламенте бюджетирования, это позволяет руководству контролировать не все финансовые потоки, а только часть из них по стратегически важным статьям, выведенным на верхний уровень. В зависимости от того, какие именно статьи попадут в этот список, а какие останутся в ведении центров финансового учета, возникает разнообразие моделей финансовой консолидации. А это в свою очередь обуславливает разницу организационных моделей.

Перечень преимуществ интеграции управленческого и финансового учета очень большой. Так, если правильно построить управленческий учет, то в любой момент можно собрать общую картину деятельности предприятия.

Одной из основных ошибок руководителя является решение перейти на интегрированную систему учета “с завтрашнего дня”. Первоначально необходимо интегрировать бухгалтерский и управленческий учет частично, чтобы не нарушить процесс ведения бухгалтерского учета, но в то же время реализовать интересы менеджмента.

Бухгалтерский учет должен быть построен так, чтобы можно было сводить баланс так часто, как это необходимо для оперативного управления. Затем с помощью определенной техники можно привести в соответствие планы счетов и статьи финансового и управленческого учета. Эта возможно осуществить в два этапа:

1) введение аналитических признаков. В результате план счетов будет детализован в той степени, которая необходима для управленческого учета;

2) при необходимости детализация счетов до уровня центров финансового учета.

Трудности, а, следовательно, и ошибки интеграции управленческого и бухгалтерского учета, возникают при реализации второго этапа, так как правила ведения последнего не всегда позволяют делать проводки и отражать в балансе операции с денежными средствами на субсчетах или между центрами финансового учета.

Система управленческого учета и управленческой отчетности должна выполнять одну из самых важных задач – предоставлять информацию, необходимую для принятия решений, в пригодном для использования виде. При этом применяются специальные формы управленческой отчетности, которые отражают ту или иную сторону деятельности, позволяют получить необходимые результаты, оценивать качество информации и ее источники.

При интеграции обеих систем учета важно учесть влияние следующих факторов:

- 1) вид деятельности предприятия;*
- 2) принятая предприятием организационная структура;*
- 3) организационно-правовая форма;*
- 4) объемы выпускаемой продукции;*
- 5) особенности технологии, техники и организации производства;*
- 6) трудоемкость учета;*

Работникам, ответственным за составление отчетов, необходимо регулярно анализировать качество и источники информации по местам возникновения и центрам ответственности, а анализом сложившихся ситуаций должны заниматься руководители. Если отдельные показатели формируют несколько подразделений, то информация должна быть однородной, что делает целесообразным организацию общих финансовых потоков.

Ошибочным является мнение, что управленческая отчетность может быть противопоставлена финансовой и налоговой, она лишь дополняет ее. Она предназначена для внутреннего использования и не может

быть предоставлена на сторону. Ее конфиденциальность должна быть обеспечена самой системой организации управленческого учета.

Управленческая отчетность – это система форм информации, которая изменяется постоянно. Она должна быть тесно связана с условиями, спецификой, особенностями организации производства и потребностями управленческого звена. Вся структура управленческого учета реализуется в хорошо отлаженной, комплексной системе управленческой отчетности.

Интеграция систем финансового и управленческого учета обеспечивает возможность получения оперативной и качественной информации о текущих затратах и результатах, повышение эффективности принимаемых управленческих решений.

Цель деятельности предприятия – получить максимальную прибыль с наименьшими затратами. Поэтому возникает необходимость экономических моделей формирования издержек. Экономическая модель позволит создать теоретические основы бухгалтерской модели. Принципы действия экономической модели:

1) предприятие может реализовывать возрастающее количество продукции только путем уменьшения цены реализации единицы продукции, поэтому совокупный доход не возрастает пропорционально выпуску продукции;

2) увеличение выпуска продукции требует привлечения дополнительных производственных мощностей, т.е. издержки на единицу выпущенной продукции увеличиваются, вызывая резкий рост величины совокупных издержек;

3) наибольшее влияние на величину совокупных издержек оказывают переменные расходы, так как за короткий промежуток времени предприятие может привлечь дополнительное сырье и рабочую силу.

Экономические модели позволяют определить критические уровни выпуска продукции, при которых предприятие не получит ни прибыли, ни убытка.

Реформирование отечественной системы бухгалтерского учета и приведение ее в соответствие с международной учетной практикой предусматривает становление и функционирование системы управленческого учета как неотъемлемой части единой информационной системы предприятия. В числе основных проблем при формировании системы управленческого учета на перерабатывающих предприятиях особое значение приобретают вопросы создания современных систем учета и контроля затрат, использования различных методов калькулирования себестоимости продукции.

Процесс информирования руководителей о результатах деятельности осуществляется через систему внутренней управленческой отчетности, которая является неотъемлемой частью системы внутреннего контроля организации.

Недостатки внутренней отчетности связаны с традиционностью подходов к организации внутреннего контроля: основной упор делается на выявление ошибок, а не на то, чтобы дать руководству информацию, позволяющую предпринять эффективные действия. В результате основное внимание уделяется проведению ревизий, поиску упущений, формированию данных о том, что уже не поддается исправлению и ограничивает возможность действовать с перспективой.

Рассмотрим наиболее распространенные недостатки внутренней отчетности. Информация, содержащаяся в отчетности, часто:

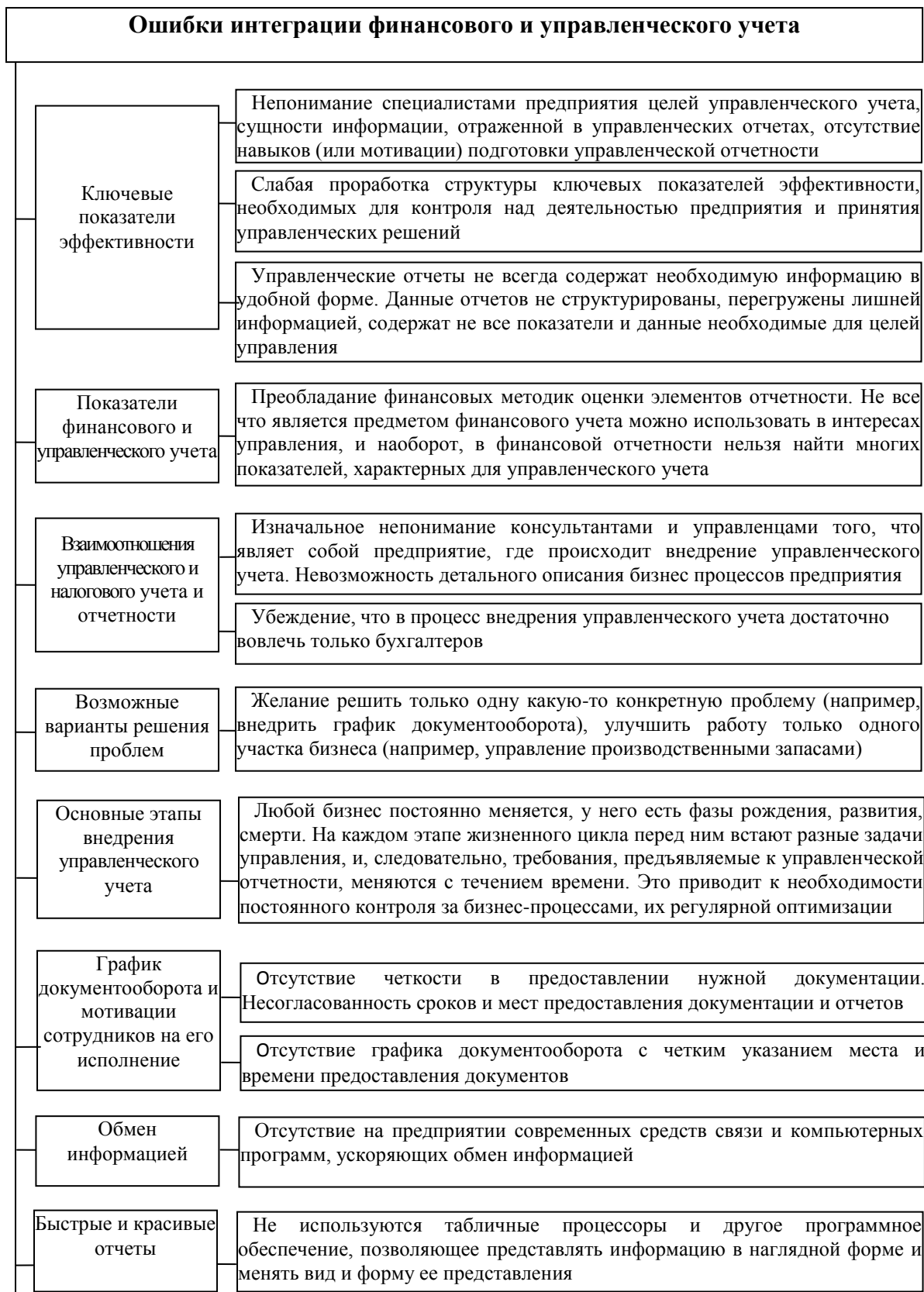
1) адресуется не ответственному за данный участок хозяйственной деятельности, а его руководителю;

2) раскрывает общие вопросы, что затрудняет принятие решений на конкретных направлениях;

3) является избыточной, в результате на руководителя возлагается работа по ее сортировке и поиску данных, необходимых для управления.

Внутренняя отчетность, касающаяся учета затрат, должна соответствовать требованиям целесообразности, объективности, точности, оперативности, краткости, сопоставимости, адресности, эффективности.

При компьютерной форме учета зависимости от потребности предприятия. управленческие отчеты можно составлять за Таким образом, можно классифицировать любой промежуток времени (день, неделю, ошибки интеграции финансового и месяц и т.д.), это определяет руководство в управленческого учета (рис. 2)



Продолжение рис. 2

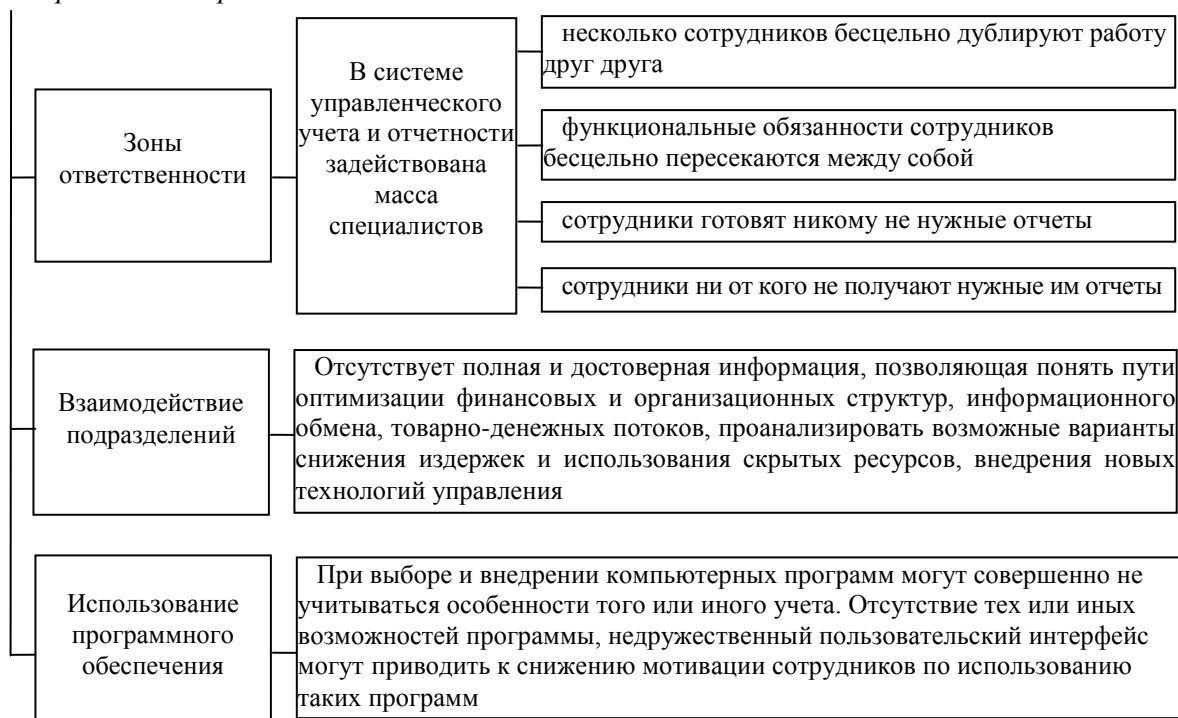


Рис. 2. Ошибки интеграции финансового и управленческого учета

Выводы и перспективы дальнейших исследований.

1. Система управленческого учета и отчетности является более широкой областью учетной деятельности, чем сфера финансового учета, поскольку далеко не все данные, необходимые для управления бизнесом можно найти в финансовом учете и отчетности.

2. Создать закрытый список проблем интеграции финансового и управленческого учета не предоставляется возможным, так как каждое предприятие уникально.

3. Хорошо продуманный комплексный подход к интеграции финансового и управленческого учета может привести к многообещающим результатам.

Список использованной литературы:

1. *Бутинець Ф.Ф.* та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.

2. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега-Л, 2006 – 576 с.

3. *Волкова О.Н.* Управленческий учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 472 с.

4. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

5. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.

6. Управленческий учет: Учебник/ А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова / Под редакцией А.Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 344 с.

7. *Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар.* Управленческий учет. 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.

ДЕСЯТКИНА Ирина Владимировна – старший преподаватель кафедры “Учет и аудит” Университета экономики и управления