

# ПРОБЛЕМЫ ВЗАИМОСВЯЗИ БУХГАЛТЕРСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

ISBN 966-7418-41-3

Чернега О.Б., к.э.н., доц. каф. орг. пр-ва,  
Звеньякина В.Ю., ст. преп. каф. бухг.  
учета и аудита

*Рассмотрены проблемы реформирования системы бухгалтерского учета в Украине и основные аспекты взаимосвязи управленческого и бухгалтерского учета на предприятии.*

*The questions of the reforming of the system of bookkeeper calculation in Ukraine and the main aspects of the connecting of management calculation and bookkeeper calculation in the enterprise are viewed.*

Успешное осуществление деятельности по производству и сбыту товаров предполагает использование в процессе управления значительных объемов информации. И если информация о внешней среде чаще всего анализируется для выявления направлений приспособления и адаптации к возникшим условиям, то сведения о внутреннем состоянии производственной системы предназначены для определения проблем и разработки механизма их преодоления.

Система учета на предприятии предназначена для предоставления информации различного контингенту пользователей. Сведения, предоставляемые бухгалтерским учетом, предназначены для информирования, прежде всего, органов государственного управления об общем финансовом положении предприятия, суммах налоговых обязательств. Кроме того, здесь содержатся сведения о результатах предпринимательской деятельности, которые представляют интерес для акционеров, кредиторов, поставщиков предприятия. Сведения внутреннего учета, которые не афишируются перед вышеперечисленными пользователями, представляют собой конфиденциальную информацию для управленческого персонала и предназначены для целей анализа и планирования дальнейшей деятельности.

Бухгалтерский учет, который сегодня осуществляют предприятия, организации и учреждения Украины, формировался в период командно-административного регулирования экономики, поэтому он отвечает в основном тем требованиям, которые предъявляла ему та система управления. Бухгалтерская информация обслуживала, благодаря своим данным, плановую систему управления и регулировалась государственными регламентами. Государственное регулирование бухгалтерского учета осуществлялось через различные инструкции (которых было около 400): об инвентаризации, формировании себестоимости составлении первичных документов, порядке использования кассовой наличности, единстве бухгалтерского учета и налоговой системы, статистических и бухгалтерских терминов, показателей бухгалтерской и статистиче-

ской отчетности. Все это обеспечивало через государственное регулирование получение информации, которую можно было бы обобщать и обеспечивать управление народным хозяйством Украины.

Переход Украины на рыночные условия хозяйствования, предусматривающие различные формы собственности на объекты хозяйствования (частная - единоличная, частная - коллективная, государственная, муниципальная и смешанная), требует, чтобы система бухгалтерского учета обеспечивала участников рынка соответствующей бухгалтерской информацией. Как отечественные предприниматели, так и иностранные потенциальные инвесторы для обоснования своих решений требуют такой перестройки бухгалтерского учета, в результате которой они могли бы получать достоверную информацию об имущественном и финансовом состоянии, результатах хозяйственной деятельности в соответствии с принятым в международной практике и теории ведением бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет, который отвечает условиям рынка, формирование и постепенное внедрение его - важные инструменты, способствующие интеграционным процессам вхождения Украины в мировое экономическое сообщество.

Для иностранного инвестора важным является тот момент, чтобы вложенный им в украинскую экономику капитал, определенная по данным бухгалтерского учета прибыль (результат), были реальными и по данным, принятым в международной практике, и в соответствии с международными стандартами, стандартами ООН, директивами ЕЭС и т.д. А для этого необходим такой бухгалтерский учет, который будет принят международным сообществом.

Для формирования рыночных отношений в Украине необходимо, чтобы акционеры, покупатели ценных бумаг, банки, которые предоставляют кредиты предприятиям, разные кредиторы, особенно при вексельных формах расчетов, получали достоверную информацию о платеже- и кредитоспособности предприятий, их прибыльности. Без закона о бухгалтерском учете не могут эффективно функционировать ни закон о бюджете, ни закон о страховой деятельности.

Современная система бухгалтерского учета в Украине - это важный инструмент для налаживания эффективно функционирующей управленческой структуры. Собственники, предприниматели, менеджеры, кредиторы и другие участники рынка ожидают от системы бухгалтерского учета не только простого зеркального отражения финансового имущества, но и надеются на своевременную информацию об обосновании своих будущих управленческих решений, так как бухгалтерский учет является важной частью информационного обеспечения и обоснования таких решений.

Единство формирования имущественных, финансовых, экономико-правовых и других показателей предприятия будет способствовать выработке правильной учетной политики предприятия, разработке внутрихозяйственной бухгалтерской системы.

Современный бухгалтерский учет в Украине может быть положен в основу построения новой системы. За последние годы Министерство статистики Украи-

ны. Министерство финансов Украины сделали немало в этом направлении. Однако при такой форме система не удовлетворяет еще требованиям международных стандартов и директив ЕЭС, в частности, это связано с детализированностью отчетности, аутентичностью построения и обнародования информации.

Трансформация командно-административной системы управления в гибкий и адекватный рыночной среде механизм менеджмента обусловила необходимость пересмотра постулатов планово-регламентированной иерархической системы учета и отчетности. Последние уже не отвечают требованиям новой экономической ситуации.

Первым шагом на пути реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности стал Указ Президента Украины «О переходе Украины к общепринятой в международной практике системе учета и статистики». Кабинетом Министров Украины была разработана Государственная программа перехода на международную систему учета и статистики (Постановление от 4 мая 1993г. №326). Однако на данный момент радикальный сдвиг в реализации этой программы нет.

Переориентация национальной системы учета и отчетности на рыночную модель хозяйствования объединяет два спектра проблем.

Первый связан с созданием системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Формирование такой системы следует обеспечить на трех уровнях: первый - принятие Закона Украины «О бухгалтерском учете и отчетности»; второй - разработка Кабинетом Министров Украины положений обязательного характера (стандартов), которые бы регламентировали организационно-методологическое обеспечение бухгалтерского учета и отчетности; третий - разработка методических указаний по вопросам внедрения учетно-статистических, отчетно-статистических и аудиторских систем предприятий, учреждений и организаций разных форм собственности.

Во временном измерении первый уровень формирования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности длился более двух лет (с начала 1995 года), так как именно столько обсуждался проект Закона Украины «О бухгалтерском учете и отчетности».

Цель закона - обеспечение участников рынка необходимой и полезной информацией о стоимостных характеристиках действий - приобретение ресурсов, их переработка в новый продукт труда, предоставление услуг. Изменения в этом направлении в бухгалтерском учете должны обеспечить получение участниками рынка - предприятиями, организациями и другими прибыльно-ориентированными предприятиями, а также другими участниками-акционерами, потенциальными инвесторами, кредиторами, государственными, коммунальными и другими централизованными системами - справедливой информации об имущественном состоянии, прибыльности, результативности.

Основная заинтересованность собственников, акционеров - получить такую информацию по данным бухгалтерского учета, которая бы в балансе спра-

ведливо отражала имущественное и финансовое состояние и не содержала сомнительных данных и результатов.

Для кредиторов, инвесторов кроме имущественного и финансового состояния бухгалтерская информация должна раскрывать также и составные элементы получения результатов, основные факторы. Кредиторы и инвесторы должны быть проинформированы, дееспособно ли предприятие, целесообразно и выгодно ли вкладывать в него свои капиталы.

Бухгалтерская информация также должна быть понятна для иностранного инвестора, поэтому приближение к международным стандартам является основной задачей будущего закона.

Доверие к данным бухгалтерского учета должно обеспечить обязательное обнародование аудита, что должно быть определено законом о бухгалтерском учете.

Второй уровень формирования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности включает разработку положений, которые носят обязательный характер. Эти положения рассматриваются в качестве комплекса взаимосвязанных документов, в основе которых лежат концептуальные вопросы бухгалтерского учета как науки и международная практика методики и организации учетных работ. Первым шагом на этом уровне должно стать принятие нового плана счетов, приведенного согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности» в соответствии с запросами внешних пользователей. Новый план счетов должен обеспечивать основные показатели всех норм балансовых обобщений бухгалтерского отчета. Что касается внутреннего менеджмента, то его функциональная роль будет состоять в формировании отчетов о затратах в соответствии с центрами их образования, центрами ответственности и видами продукции.

Ведущие ученые-экономисты Украины в области бухгалтерского учета, а также бухгалтеры-практики считают, что действующий план счетов бухгалтерского учета, утвержденный в 1985 году, с рядом дополнений не отвечает международным стандартам учета. Он не в состоянии удовлетворить потребности различных категорий потребителей в учетной информации, потребность в которой возникает при самых разнообразных рыночных взаимоотношениях.

Опыт развитых стран мира показал, что учетная информация, получаемая по данным бухгалтерского учета, нуждается в разграничении на финансовую и управленческую и в то же время - в установлении между ними четкого взаимодействия.

В связи с этим разработан проект Национального плана счетов, концепция которого соответствует международным принципам учета, обеспечивает получение информации, необходимой в разных секторах экономики, на разных уровнях управления.

Третьим уровнем формирования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности является методическое обеспечение реализации двух предыдущих.

Второй спектр проблем связан с определением оптимальной адекватности системы бухгалтерского учета и отчетности к реализации налоговой политики

государства. Такая адекватность является одним из важнейших аспектов общегосударственной учетной политики, так как позволяет максимально реализовать интересы государства и субъектов хозяйствования и обеспечить эффективное регулирование рыночных отношений.

В экономически развитых странах реализуется вся гамма взаимосвязей между бухгалтерским учетом и механизмом налогообложения: от сильного влияния налоговых правил на систему учета до независимого параллельного существования обеих систем.

Для стран континентальной модели бухгалтерского учета (Германия, Франция, Бельгия, Италия и т.д.) характерна достаточно тесная связь между системами бухгалтерского учета и налоговой. Учетная политика в этих странах направлена на полное удовлетворение нужд правительств относительно налогообложения. Хотя, например, в Германии самостоятельного налогового учета не существует, а во Франции есть такой учет, однако он базируется на бухгалтерском.

В странах южноамериканской модели учета (Аргентина, Бразилия, Перу, Чили и т.д.) учет в достаточной мере формирует информацию, необходимую для контроля соблюдения налоговой политики.

В странах англосаксонской модели учета (Великобритания, США, Канада, Австралия и т.д.) зависимость системы учета от налоговой значительно слабее. Бухгалтерский учет, соответственно и отчетность, существуют параллельно с налоговым учетом и отчетностью: первый - для владельцев или акционеров относительно осуществления финансового контроля над деятельностью предприятия; второй - для определения налогового обязательства и контроля за его выполнением.

На сегодня в Украине фактически уже создана относительно обособленная налоговая отчетность в виде многочисленных справок, расчетных ведомостей, налоговых деклараций. Причиной создания такой налоговой отчетности стало, во-первых, отсутствие законодательных и нормативных актов, которые бы регулировали бухгалтерскую деятельность, определяли как формы и содержание бухгалтерской отчетности, так и соотношения между бухгалтерским учетом и налоговой политикой. Во-вторых, возникновение налоговой отчетности обусловлено современным состоянием дел - практически единственным, но постоянным потребителем бухгалтерской отчетности является налоговая служба. Поэтому хозяйствующие субъекты заинтересованы в подготовке именно такой отчетности, которая от них требуется, а не такой, которая обеспечивает современный менеджмент в целом.

Если придерживаться такой тенденции, то по аналогии с данной автономностью может возникнуть отчетность, ориентированная на дополнительную специальную информацию для разных федеральных органов управления, комиссий, кредитных учреждений и т.д. Иными словами, появится набор параллельно существующих систем учета и отчетности. Поэтому наиболее конструктивной представляется идея развития систематизации и обобщения информации в рамках одной и той же бухгалтерской отчетности, которая может быть

использована разными пользователями непосредственно или же путем обработки различными методами.

Решение этих вопросов значительно ускорит процесс реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в Украине, будет содействовать переходу к международным стандартам учета и позволит избежать неадекватных оценок учетной информации на предприятиях налоговыми органами.

Любая страна мира имеет свои установившиеся в течение длительного периода времени системы бухгалтерского учета, основанные на определенных стандартах и принципах. Системы бухгалтерского учета обязательны к выполнению, правила и методы отчетности определяются нормативными положениями, закрепленными в государственной практике.

Управленческий учет, который как самостоятельный источник информации начал выделяться из общей системы учета еще в 40-50е годы 20 столетия, создается на каждом предприятии в соответствии с его традициями, практикой и стилем управления. Отсутствуют какие-либо ограничительные рамки при его осуществлении. На построение системы управленческого учета на предприятии оказывают влияние ряд факторов, среди них - характер выпускаемой продукции, технология, организация производства, принятый вариант учета и калькулирования себестоимости. Основной целью получения информации становится возможность выбора из ряда предлагаемых альтернатив наилучшей и в соответствии с этим решением осуществить планирование производственной деятельности.

В ряде исследований по вопросам практической реализации управленческого учета отмечается, что бухгалтерский учет является главным источником информации для принятия правильных решений, а дополнительная информация, прежде всего, необходима для анализа возможностей и выбора приоритетов, то есть бухгалтерский и управленческий учет имеют единый массив первичных данных.

Интерес к управленческому учету, который возник в последние годы у производителей, в первую очередь, объясняется необходимостью вести сложную конкурентную борьбу на внутреннем рынке страны и желанием ряда предприятий выйти на мировой рынок с конкурентоспособной продукцией.

Основная база для создания системы управленческого учета на предприятиях Украины уже существует. По-прежнему используются разработанные в СССР и ранее обязательные для применения положения по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции. Однако, если ранее задача подобного учета была, главным образом, направлена на сопоставление планируемых показателей с достигнутыми, то целью управленческого учета в настоящее время становится не только оценка, но и возможность предложения на основе полученной количественной информации альтернативных решений.

Как свидетельствует практика последних десятилетий, для повышения конкурентоспособности предприятия необходимо уделить внимание качественным характеристикам продукции, соблюдению сроков поставки, ценам и

предоставлению возможностей получить послепродажное обслуживание. Попытки осуществить выход на мировой рынок с помощью ценовой конкуренции, которую предприняли, например, ряд украинских производителей металла, встретили сопротивление со стороны государств, в которые эта продукция ввозилась. Поэтому все большее количество западных предприятий реформирует свои системы учета в связи с необходимостью уделять особое внимание проблемам повышения качества, анализу затрат, связанных с наиболее полным удовлетворением потребителей.

Управленческий учет является базой для построения цепочки управленческих действий, которую можно представить как последовательное осуществление кругооборота процессов: информация-планирование-организация-координация-контроль-получение результатов (информация). Наибольшие трудности заключаются в обеспечении системного подхода к процессу управления, который предполагает, что в предоставлении информации и анализе принимают участие менеджеры всех уровней и всех структурных подразделений и происходит увязка всех полученных данных, что дает возможность оценить общее состояние дел и положение перспективы отдельных участков.

Основной задачей управленческого учета является обслуживание менеджмента. С помощью его инструментов анализируются затраты и результаты хозяйственной и финансовой деятельности, разрабатываются рекомендации по снижению себестоимости, росту производительности труда и рентабельности, прогнозируются цены на продукцию, проводятся проверки инвестиционных расчетов, устанавливаются «узкие» места.

Сопоставление ряда инструментов управленческого учета, которые используются в западной и отечественной практике при планировании и организации производственной деятельности, позволяют установить множество близких подходов. Например, система «стандарт-кост», основанная на использовании разработанных стандартов, выявлении отклонений и разработке способов их устранения.

В настоящее время большинство управленческих решений, принимаемых на основе данных производственного учета, направлено на осуществление мероприятий по снижению издержек, сокращению запасов товарно-материальных ценностей, как в виде готовой продукции, так и в виде материально-технических ресурсов, определению оптимальных цен, объемов выпуска продукции, обеспечивающих наибольшую рентабельность производства.

Управленческий учет как основа для принятия решений динамично развивается. Совершенствование принципов и способов управления привело к трансформации подходов к определению издержек и методов разработки механизмов поощрения в зависимости от достигнутых результатов. Калькуляция себестоимости по центрам ответственности часто вызвана общими изменениями в организации производства. Стремление передать ответственность за соблюдение технологической дисциплины и качество выполнения производст-

венных процессов непосредственно исполнителям привело к широкому применению на практике основных положений концепции минимизированного по затратам производства. Но для ее успешного применения необходима значительная информационная база и возможность осуществлять постоянный учет. Это требование времени коренным образом изменяет общие подходы к учету затрат на зарплату, материалы, использование электроэнергии. Понадобился механизм оперативного контроля за издержками непосредственно на рабочих местах и быстрая гибкая реакция на негативные изменения. Это предполагает резкое расширение круга пользователей информацией. Если данными финансового учета интересуются как внешние, так и внутренние пользователи, то информацией, которую несет управленческий учет, пользуются как менеджеры предприятия, так и непосредственные исполнители рабочих операций. Они являются, в первую очередь, потребителями материальных ресурсов, они и должны принимать решения, связанные с их рабочим местом, например, по срокам и объемам поставок материалов, необходимостью осуществления профилактических работ с оборудованием. Подобное расширение полномочий приводит к значительному росту интереса работников к выполнению своих функций. Предоставление возможности принимать решения на собственном месте – это один из стимулов роста заинтересованности в результатах производства и ответственности за выполнение своей работы и всего участка.

Подобная организация производства требует осуществлять значительные изменения в форме выражения информации. Если бухгалтерский учет базируется на денежном выражении продуктов учета, что управленческий учет гораздо шире как на низовом уровне, так и на уровне предприятия, использует натуральные единицы измерения. Аналогично сроки предоставления информации в управленческом учете неизмеримо меньше, чем в финансовом учете. Так, например, информационная обеспеченность рабочего места в ряде случаев должна составлять несколько часов, что несравнимо с неделями или месяцами в бухгалтерском учете.

«Худошавое» по ресурсам производство (такой термин часто используется на предприятиях, использующих систему «точно вовремя») предполагает значительное возрастание объемов оперативной информации. Без построения строгой системы информационного обеспечения, опоясывающей всю производственную систему, невозможно, например, использование карточек «канбан».

Таким образом, бухгалтерский учет на предприятии должен решать проблему предоставления данных о результатах деятельности, выдвигая в качестве важнейшего критерия документальную обоснованность данных и полное соответствие планам счетов. Управленческий учет обеспечивает создание такого объема информации, которая, устанавливая причинно-следственные связи между всеми явлениями производственной деятельности, помогает найти новое управленческое решение проблем предприятия.