Взаимосвязь систем финансового и управленческого учета производственной деятельности организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Казанов, Евгений Геннадьевич  
**Год:**

1999

**Автор научной работы:**

Казанов, Евгений Геннадьевич

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Казань

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности

**Количество cтраниц:**

217

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Казанов, Евгений Геннадьевич

Введение

Глава 1. Экономическое содержание систем управленческого и финансового учета.

1.1. Место управленческого я финансового учета в системе управления предприятием.

1.2. Структура и функции системы управленческого учета и отчетности.

Глава 2« Учет затрат и результатов деятельности организации в системах финансового и управленческого учета.

2.1. Учет затрат по местам формирования в финансовом и управленческом учете.

2.2. Методы оценки затрат в управленческом учете.

23. Производственный учет затрат н результатов деятельности предприятия как составная часть финансового и управленческого учета.

Глава Обеспечение взаимосвязи и сопоставимости данных управленческого и финансового учета.

3.1. Децентрализация управления предприятием и ее влияние на учет затрат и финансовых результатов\*

3.2. Монистический и дуалистический подход к взаимосвязи данных управленческого и финансового учета.

33. Обеспечение сопоставимости показателей отчетности финансового и управленческого учета.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Взаимосвязь систем финансового и управленческого учета производственной деятельности организаций"

В условиях рыночных отношений и сейчас, и в будущем всегда будет актуальна проблема: за счет чего можно улучшить финансово-экономическое состояние предприятия. Как правило, большинству российских предприятий рассчитывать на внешнюю финансовую поддержку (будь то поддержка государства или инвестиции иностранных партнеров) не приходится. Единственным выходом является поиск путей внутреннего реформирования предприятий и интенсификации использования производственных ресурсов и факторов. В конечном итоге суть реформирования сводится к группе мер развития собственных возможностей и, в первую очередь, благодаря совершенствованию системы управления.

Для текущего момента развития российской экономической науки характерен пересмотр и дальнейшее развитие самой концепции управления, что требует совершенствования системы информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений. Сложность управления экономикой предприятия в условиях рынка, требует создания адекватной системы формирования и использования информации о производственно-хозяйственной деятельности организаций, в том числе новых подходов к решению проблем совершенствования учета и экономического анализа. Актуальность темы исследования определяется необходимостью переосмысления взглядов на роль и место бухгалтерского учета в системе управления, наполнением его новым содержанием, адекватным новым экономическим реальностям.

На современном этапе развития рыночных отношений в России исследование зарубежного опыта организации и методологии управленческого учета представляют несомненный интерес. Достижения западной учетной мысли, несомненно, могут и должны быть использованы в отечественной практике. Однако, при этом необходимо не слепое копирование зарубежного опыта, а, прежде всего уместная его адаптация к отечественным условиям. Именно этот вопрос требует подробной научной и методической проработки.

Отдельные аспекты данного круга проблем широко рассматривались и обсуждались в работах видных российских экономистов K.M. Гарифуллина, A.A. Додонова, В.И. Иванова, В.Б. Ивашкевича, Б.А. Колчерина, Е.А. Мизиковского, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, В.В. Патрова, Я.В. Соколова, С.А. Стукова, В.И. Ткача, А.Н. Хорина, Л.З. Шнейдмана, а также их зарубежных коллег К. Друри, X. Зигварда, 3. Майера, Р. Манна, JI. Ридера, Дж. Риса, Дж.Г. Сигела, Дж. Фостера, П. Фридмана, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. К. Шима, Р. Энтони и других.

Несмотря на достаточно большое внимание к тематике управленческого учета вообще и к проблеме взаимоувязки систем управленческого и финансового учета в частности, отсутствие единства на теоретическом уровне тормозит признание управленческого учета, прежде всего, со стороны практиков. Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов по вышеизложенным вопросам требуют дальнейших исследований в этой области, что и предопределило выбор темы и направлений ее разработки.

Основной целью диссертации является исследование возможностей взаимосвязи систем финансового и управленческого учета в части затрат и результатов производственно - сбытовой деятельности предприятия, изучение путей и средств обеспечения тождественности и сопоставимости их показателей, и разработка на этой основе методических рекомендаций по совершенствованию организации и методологии управленческого учета, контроля и анализа.

Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих ключевых задач:

- раскрытие экономической сущности взаимосвязи понятий управленческого и финансового учета;

- определение уровня бухгалтерского учета, на котором происходит его деление на финансовый и управленческий учет;

- изучение западного и отечественного опыта организации учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности, калькулирования себестоимости продукции;

- разработка рекомендаций по комбинированию в учете методов калькулирования по полной и сокращенной номенклатуре затрат;

- внесение предложений по методологии расчета вкладов на покрытие постоянных расходов по продуктам, контрагентам, центрам ответственности;

- исследование возможных подходов к организации управленческого и финансового учета на основе единого и раздельного плана счетов бухгалтерского учета;

- рассмотрение направлений совершенствования методологии взаимоувязки систем управленческого и финансового учета, рассмотрение различных вариантов корреспонденции счетов управленческого учета со счетами финансового учета.

Предметом исследования явились вопросы учета затрат и результатов производственной деятельности организаций в рамках двух направлений учетной деятельности - систем финансового и управленческого учета, вопросы сопоставимости итоговых данных этих систем. В процессе исследования использовались труды отечественных и зарубежных экономистов, международные стандарты по учету и отчетности, данные внутренней и внешней отчетности предприятий Республики Татарстан, периодические издания. Были применены методы системного подхода, расчетно-аналитические методы с применением ЭВМ.

1. Экономическое содержание систем управленческого и финансового учета.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности", Казанов, Евгений Геннадьевич

Заключение.

Основная цель управленческого учета стоит в получении, обработке и представлении в приемлемом для управления виде необходимой информации. Средство ее достижения включает две функции:

- сбор учетных данных о разных аспектах деятельности предприятия. В определенной степени для этого можно использовать бухгалтерскую систему сбора первичных данных;

- группировка полученных учетных данных до стадии информации в формате, удобном для дальнейшего использования этой информации в различных целях. Этим существенно сокращается время до принятия решения, так как попытки заранее определить какая информация к принятию какого решения имеет отношение возведены в систему.

Информация, необходимая для управления, не может формироваться исключительно только в системе бухгалтерского учета. Существующий на предприятиях нашей страны бухгалтерский учет нужно рассматривать лишь как часть системы сбора, классификации и предоставлении в натуральном и денежном выражении информации о хозяйствующем субъекте. Поэтому, вполне логично разделить понятие «управленческий учет» на два уровня, а именно:

1) управленческий учет в широком смысле этого слова («контроллинг») - как система сбора, классификации и представления действительно всей необходимой для управления предприятием информации;

2) управленческий учет в узком смысле этого слова - как система сбора, классификации и представления информации о затратах и результатах основной деятельности предприятия.

Управленческий учет, по нашему мнению, является органически взаимосвязанным стоимостным и натуральным учетом затрат и результатов при осуществлении производственного процесса. Кроме того, он рассматривается нами не только как учет прошлых затрат и результатов, но и как учет ожидаемых, прогнозных величин будущих затрат и результатов. При этом нельзя не принимать во внимание, что нельзя моделировать будущее детальным образом не исследовав прошлое, именно поэтому управленческий учет должен не просто пользоваться данными о произошедших фактах хозяйственной жизни, зафиксированных в финансовом учете, но и должен активно влиять на детализацию процесса их формирования.

По нашему мнению, как финансовый, так и управленческий учет базируются на основе единой первичной документации, единой информационной базы, что предъявляет к ней дополнительные требования. Основное из них - это максимально подробная детализация информации о местах и факторах возникновения затрат и получения доходов. Уровень детализации информации в единой информационной базе считается достаточным, когда эта информация не нуждается в дальнейшей детализации для последующей группировки в целях различных видов учетной деятельности. Учитывая, что требования к информационной базе со стороны управленческого учета существеннее, чем со стороны финансового учета, можно трактовать оперативно-технический учет как часть системы управленческого учета и отчетности, и, следовательно, рассматривать управленческий учет как систему, формирующую информацию так же и для финансового учета.

Таким образом, с одной стороны, управленческий учет трактуется нами как некий подготовительный этап обработки информации для обобщения ее в рамках системы бухгалтерского учета, с другой стороны - как процесс использования учетной информации О фактических затратах и результатах деятельности предприятия для принятия решений и анализа их эффективности, который находится уже За привычными нам рамками системы бухгалтерского учета - на стыке с управленческим анализом и планированием.

Исходя из данного подхода, нужно вести речь о двух этапах, двух ступенях внедрения системы управленческого учета и отчетности. Основной целью второй ступени внедрения системы управленческого учета и отчетности, формирующей информацию для управленческих и аналитических целей, является, по нашему мнению, в первую очередь другое видение и представление объекта управления, отличное от видения и представления в финансовом учете.

Другое видение объекта управления может быть реализовано двояко. Можно выделить два направления в представлении информации об объекте управления, отличных от представления в целях составления внешней финансовой отчетности:

- детализации информации, собираемой в рамках финансового учета, но в разрезах, не требуемых для предоставления внешней отчетности. Подобная детализация производится не исходя из Потребностей составления внешней отчетности, а исходя из внуТриупраВЛенЧеских целей, и именно поэтому может считаться другим, отличным видением объекта управления; обобщения информации, получаемой в результате учета по другим правилам й принципам, отличным от правил и принципов, на которых основан финансовый учет. В результате необходима организация отдельного плана счетов управленческого учета, нацеленного, прежде всего, на обобщение данных О объекте управления по принципам отличным от видения в финансовом учете.

Считаем, что независимо от toro как на предприятии (организации) воспринимается система управленческого учета - как система, формирующая информацию для финансового учета, или как система, формирующая информацию для управленческих и аналитических целей, она будет в части учета затрат на производство основываться прежде всего на учете по местам затрат. Предметом учета в местах возникновения затрат является производственная деятельность (работа, типичная для места возникновения затрат) в местах возникновения затрат, измеряемая сначала в количественном, затем в стоимостном выражении.

Неправильной, по нашему Мнению, является точка зрения, приписывающая места возникновения затрат только управленческому учету. На наш взгляд, это понятие в равной степени может быть использовано и в процессе сбора, обработки и представления информации в целях предоставления внешним пользователям. Однако, имеется существенная разница в тех функциях, которые они выполняют в целях различных видов учетной деятельности. Места возникновения затрат в учете затрат на производство для представления информации в целях финансового учета трактуются нами как части предприятия, выделенные для калькулирования полной фактической себестоимости продукции, работ, услуг в соответствии с требованиями нормативной базы. Места возникновения затрат в учете затрат на производство для представления информации в целях управленческого учета должны трактоваться как части Предприятия, выделенные как с точки зрения техники учета (функция определения затрат \* дифференцированное присвоение затрат объектам калькулирования), так и по сферам ответственности чтобы осуществлять дифференцированный контроль возникающих внутри предприятия затрат (функция контроля затрат). С помощью учета затрат по местам Возникновения затрат производится анализ того, где и какие затраты возникли На предприятий.

Однако, по нашему мнению, и тот уровень аналитического учета, который будет обеспечен с помощью выделения в производственном учете мест затрат В целях составления финансовой отчетности, явно не достаточен для целей управления и, следовательно, ДЛЯ управленческой бухгалтерии. Мы предполагаем, что учет затрат по местам затрат должен, в свою очередь, быть дифференцирован на учет ПО факторам затрат. Под факторами затрат понимаются конкретные причины, повлекшие за собой изменение суммы затрат. Таким образом, управленческий учет должен обеспечить сбор и регистрацию цифровой информации по каждому фактору, причине формирования затрат и доходов, в то Время как аналитический разрез финансового учета обеспечивает только информацию о затратах по традиционным носителям затрат - продуктам и местам затрат.

Места возникновения затрат в учете затрат на производство для представления информации в целях управленческого учета, на наш взгляд, тесно связаны с центрами ответственности за затраты, учет по которым должен обеспечить необходимый минимум информации для оценки деятельности ответственных лиц и принятия управленческих решений. При этом необходимо отметить, что сегментирование по центрам ответственности представляет собой основу системы бюджетирования, то есть той части управленческого учета, которая направлена в будущее.

В отличие от учета по местам затрат, учет по центрам затрат может быть не связан с системой калькулирования, то есть вестись параллельно, дополнительно или связан с ней. Первый вариант проще для реализации, особенно на первоначальном этапе, но таит в себе опасность потери системности, отсутствия увязки данных учета между собой. Второй вариант поэтому представляется более приемлемым, тем более, что сочетание учета затрат по центрам ответственности Н учета затрат по местам затрат становиться реальным с использованием персональных компьютеров.

Объективной необходимостью управленческого учета является калькуляция сокращенной себестоимости, которая представляет собой по сути основу ценообразования в рыночных условиях. Однако, существуют и основания, требующие Организаций Калькуляции себестоимости с полным распределением Затрат. Таким образом, все отчетливее прослеживается тенденция к применению различных методологических приемов в области учета затрат и результатов, направленных на обслуживание различных направлений учетной деятельности, как То В фискальных целях или в целях управления. Должны одновременно использоваться две системы оценки запасов: Одна для формирования внешней отчетности, другая - для анализа затрат по постоянным и переменным составляющим при принятии решений. Таким образом,калькулирование себестоимости продукции и, следовательно, учет затрат по статьям калькуляции в нашей российской практике должны быть реализованы посредством двух Основных направлений в рамках производственного учета, информационной системе необходимо обеспечивать получение информации как об полных, так и о усеченных затратах на производство продукции.

Комбинирование двух методов калькулирования и, следовательно, учета затрат возможно, на наш взгляд, путем двухступенчатого расчета: на первой ступени - расчет маржинального дохода, на второй ступени - расчет финансового результата (прибыль или убыток). Для этого на уровне аналитического учета необходима организация раздельного учета переменных и постоянных расходов; при которой ко всем счетам, задействованным в цепочке учета затрат на производство открываются субсчета первого, а если нужно, и второго порядка где отдельно учитываются прямые переменные и постоянные затраты. При этом, расчет полной фактической себестоимости полуфабрикатов, передаваемых и используемых на следующей технологической стадии, операции Мы предлагаем производить не традиционным способом (делением всей суммы затрат на выпуск полуфабрикатов), а путем суммирования постоянной и переменной составляющих себестоимости единицы объектов калькулирования. При этом долю Постоянных расходов, приходящихся на единицу объекта калькулирования, находят в обычном порядке делением на объем выпуска общей суммы учтенных на соответствующем субсчете постоянных затрат, приходящихся на этот самый объем.

Возможность комбинирования различных методов калькулирования продукции, так же как И ВОЗМОЖНОСТЬ использования таких учетных конструкций как места затрат в различных целях, позволяет нам сделать вывод о том, что нельзя рассма1ривать финансовый учет и управленческий учет как взаимоисключающие процессы сбора, накопления и обработки экономической информации. Правильнее будет назвать их направлениями в учетной деятельности, обуславливающими разнОВекториость развития бухгалтерского учета как информационной системы.

Информации о сокращенной себестоимости служит основой формирования управленческой отчетности исходя из трех следующих принципов дифференциации вкладов на покрытие постоянных расходов:

1) по продукции и группам продукции;

2) по клиентам (покупателям) или группам клиентов;

3) по центрам ответственности внутри предприятия.

Из них выбирается базовый принцип, информацию по которому возможно перегруппировать по другим принципам. Таковым, на наш взгляд, является расчет вклада на покрытие по центрам ответственности с подразделением на группы продуктов. В этом случае вклад по продуктам можно рассчитывать и по структурным подразделениям предприятия, выделенным в учете, например, как центры прибыли. Общий итог по вкладам продуктов, прошедших обработку в данном структурном подразделении, мы рассматриваем как вклад центра прибыли.

Нужно выделить практическую ценность расчета вкладов на покрытие не только по продуктам, но и по центрам ответственности. Под расчетом вкладов по центрам ответственности подразумевается в первую очередь расчет вкладов по центрам прибыли. С учетом Того обстоятельства, что Прибыль или убыток возникают не только на конечной стадии производства, а формируются в течение всего производственного процесса, можно и нужно производить расчеты финансовых результатов по центрам ответственности на протяжении всей производственной цепочки. Это дает информацию о неотражаемых в финансовом учете резервах возможной прибыли или, наоборот, будущем убытке. Для аккумулирования йодобной информации в плане счетов управленческой бухгалтерии Предложено ввести счет «Потенциальная прибыль».

При расчете вкладов центров прибыли возникает проблема несовпадения общей прибыли предприятия, рассчитанной по центрам прибыли, с итоговым финансовым результатом в части учета затрат на производство в финансовом учете. Прибыль, рассчитанная по центрам прибыли, оказывается завышенной по сравнению с прибылью в финансовом учете на размер прибыли, приходящейся на не прошедшие всех стадий обработки и не отгруженные покупателям изделия. Дня того, чтобы исключить промежуточную прибыль, сначала нужно найти ее размер. Возникает необходимость ведения учета реализационных операций, осуществляемых между центрами прибыли. На наш взгляд, делать это лучше системно, то есть на счетах учета. Для этого нужен счет, выполняющий роль сопоставляющего счета по центрам прибыли.

Перед системой управленческого учета и отчетности в крупных компаниях стоит задача разработать и реализовать инструментарий, позволяющий решить проблему наложения вертикальных и горизонтальных полномочий, и, таким образом, позволяющий разделить ответственность четко и однозначно, и сделать это настолько многогранно, насколько это диктуется целями управления сложными комплексами.

При этом следует отметить, что, так как выделение в учете различных типов центров хозяйственной ответственности, в том числе нейтральных центров затрат и прибыли, применение различных приемов трансфертного ценообразования обусловлено, в перВу\*о очередь, целями управления, то эта информационная система существенным образом может отличаться от информационной системы, ориентированной напредоставление внешней отчетности. Именно в силу различной направленности этих информационных систем с достаточной долей вероятности можно Предположить, что совмещение их в одном плане счетов будет Ограничивать Их возможности и, тем самым, мешать выполнять их функции. Таким образом, сбор и обобщение подобной информации об объекте управления целесообразно, по нашему мнению, производить в системе, организованной отдельно от финансового учета.

Хотя теоретически возможно комбинирование различных методов трасфертного ценообразования в рамках единого плана счетов, однако, мы считаем, что само по себе это совмещение в едином плане счетов очень сложно, и, следовательно, трудно осуществимо. Считаем нецелесообразным перегружать ныне существующий план счетов, который наверняка останется планом счетов финансового учета. Необходимо создавать не систему со сложными запутанными расчетами, а максимально простые блоки, выполняющие только свою узкую задачу, результаты по которым должны быть взаимоувязаны.

Таким образом, в каждом случае необходимо накапливать информацию отдельно, то есть можно говорить о параллельном ведении учетных регистров. Под параллельным ведением учета затрат мы понимаем перегруппировку информации, полученной на основе первичного учета, в необходимых нам разрезах, один из которых является методом, положенным в основу финансового учета в части учета затрат на производство, а остальные, соответственно, находят реализацию в рамках управленческого учета.

Особую значимость приобретает сейчас гибкость в управлении компанией, что предъявляют новые требования к организации системы учета, так как само понятие гибкости может быть воплощено только в многообразии представления учетной информации, и поэтому управленческий учет воплощает в себе идею создания массивов детальной технико-экономической информации о деятельности хозяйственногосубъекта. Следуя концепции многообразия представления информации, необходимо организовать представление стольких разрезов о деятельности объекта управления, сколько потребуется в целях управления.

Стало очевидно, что с ростом предприятия, обуславливающего разделение труда в бухгалтерском учете, формируются различные дополнительные вспомогательные системы бухгалтерского учета. К ним предъявляются несколько иные требования, нежели к чисто бухгалтерским системам. Существенное различие между учетом затрат в финансовой бухгалтерии и в управленческой бухгалтерии состоит в том, что в основу учета затрат в финансовом учете положен принцип документальной обоснованности. А в управленческом учете в основу положен принцип причинно-следственной связи, который означает, что виды затрат группируются таким образом, чтобы четко была видна зависимость величины расходов от определенных решений или разработок и тем самым имелась возможность принять правильные решения по управлению затратами.

Хотя уровень обобщения в управленческой отчетности не обязательно должен быть доведен до наивысшего уровня - посредством таких элементов метода бухгалтерского учета как счета и запись на счетах, однако, мы считаем, что организация тех частей управленческого учета, задачами которых являются представление данных о другом, отличном от финансового учета, видении прошлых и будущих событий, в форме статистического учета в российских условиях не является оптимальным вариантом. Следует отметить, что ничто не мешает обобщить полученную внесистемным образом и представленную в управленческой отчетности информацию на счетах бухгалтерского учета, только уже не в рамках единого учетного процесса. В результате такое обобщение на счетах по правилам и принципам, отличным от правил и принципов на основании которых составляется финансовая отчетность, безусловно, должно завершаться составлением баланса.

Вариант организации управленческого учета по отдельному плану счетов, на наш взгляд, возможен в двух различных формах, основное различие которых сводится к вопросу передачи учетной информации от одного учетного цикла к другому:

- управленческий учет интегрирован с финансовым учетом;

- управленческий учет автономен по отношению к финансовому учету.

Интегрированную форму можно назвать равноправной; а автономную форму — подключенной.

Двойственное понимание понятий «Системы управленческого учета и отчетности» обуславливает различную Открытость этой системы для внешних пользователей, в частности, та ее часть, задачей которой является формирование информации для финансового учета, на наш взгляд, по своему определению не может быть закрытой, а вторая часть, рассматриваемая нами как система, формирующая информацию для управленческих и аналитических целей, соответственно, совсем не предусматривает доступа к ней кого бы то ни было, кроме ограниченного круга менеджеров.

Не отрицая возможность организации плана счетов управленческой бухгалтерии отдельно от плана счетов финансового учета, мы пришли к выводу о нецелесообразности деления единого учетного процесса на два учетных цикла - финансовый учет и управленческий учет в случае, если финансовый учет рассматривается как цикл, обобщающий информацию второго учетного цикла -управленческого учета. Именно такой порядок предусматривает интегрированная форма бухгалтерского учета.

Концепция многообразия представления учетной информации, на наш взгляд, делает необходимым организацию множественной системы представления информации об объекте управления, что требует нового подхода к передаче информации между частями этой множественной системы. Реализовываться этот подход, на наш взгляд, может посредством множественной записи, которая подразумевает переход от однорядной к многорядной системе счетов и, соответственно, от одного цикла учетных записей к нескольким. В результате возникает многократный принцип отражения хозяйственных операций на счетах, что обеспечивает потенциальную возможность организации в рамках управленческого учета бесконечного количества пассивных циклов учета затрат и результатов. Эти пассивные циклы учета мы назвали в своей работе параллельными.

В параллельных циклах учетных записей хозяйственные операции отражаются на счетах многократно. Причем необходимо уточнить, что в рамках одного цикла учетных записей остается принцип однократного отражения хозяйственных операций на счетах, а многократным он становиться именно благодаря существованию нескольких параллельных циклов учетных записей. Сама логика подключенного варианта предполагает, что план счетов управленческого учета должен быть выделен из плана счетов регламентируемого государством финансового учета.

Каждый параллельный цикл призван обеспечить специфическое то есть отличное от других видение объекта управления, и поэтому, учет операций в управленческой бухгалтерии организуется в соответствии с ее задачами. Именно поэтому речь идет не об одном параллельном цикле учетных записей.

Мы видим следующие существенные преимущества организации параллельных циклов учетных записей:

1) эта методика позволит четко решить задачи, стоящие перед различными циклами учетных записей, и избежать смешения противоречащих друг другу принципов в одном учетном цикле, которое приводит к ситуации, когда повышение точности данных, полученных по одному объекту, неизбежно ведет к утрате точности по другому, связанному и изменяемому вместе с ним объекту;

2) аналитические счета могут участвовать в агрегировании показателей нескольких синтетических счетов, которые, естественно, вложены в различные учетные циклы;

3) финансовый результат определяется разными способами в каждом отдельном цикле учетных записей;

4) отпадает проблема выбора (или - или) между вариантами ведения учета затрат;

5) самостоятельная организованная управленческая бухгалтерия, выделенная из финансовой является более производительной и гибкой, чем интегрированная в состав финансовой бухгалтерии, выделение из финансовой бухгалтерии дает возможность не следовать общепринятым принципам бухгалтерского учета так как тут отсутствуют какие-либо ограничительные директивы со стороны государства;

6) параллельные циклы, основанные на нормах длительного действия, не подвержены частым изменениям в российском законодательстве;

7) фактор сохранения коммерческой тайны;

8) достигается совмещение различных способов организации - от классической жесткой иерархии до гибких децентрализованных форм.

Таким образом, применение параллельных циклов учетных записей в управленческом учете предназначено для максимально полного описания объекта управления на более высоком уровне обобщения информации об объекте управления в целях, отличных от данных об этом объекте по правилам составления внешней финансовой отчетности. Подключенная форма организации управленческого учета с применением параллельных циклов учетных записей в принципе не нарушает сложившейся системы бухгалтерского учета, не разрушает ее, а дополняет, рационализирует применение уже существующих приемов метода, технику учета, делая ее более эффективной и полезной, так как управленческая отчетность, составленная по различным правилам, отличается высокой информативностью и полезностью для различных пользователей.

Подводя итог вышеизложенному, считаем нужным отметить, что, на наш взгляд, речь должна идти не о разделении плана счетов бухгалтерского учета, не о выделении из него плана счетов управленческого учета, а о создании новой параллельной системы, никак напрямую не влияющей на итоги расчетов в финансовом учете. Однако, несмотря на целесообразность организации именно параллельной структуры нужно особо подчеркнуть, что независимо от того, будет информация для различных направлений учетной деятельности формироваться в рамках единого плана счетов или она будет формироваться отдельно, предстоит большая и кропотливая работа по разработке системы счетов управленческого учета, детально учитывающей все грани производственно-хозяйственной деятельности предприятия. И в том и в другом случае должны произойти детализация существующего плана счетов, углубление оперативно-технического разреза нынешней системы бухгалтерского учета.

Нужно признать, что организация параллельных циклов учетной деятельности невозможна без использования комплексных программных средств обработки экономической информации.

По нашему мнению, в рамках управленческого учета должен j5brrE~ функционировать механизм обеспечения максимального приближения вплоть до полного совпадения итогов затрат и результатов в пассивных циклах управленческого учета с аналогичными величинами финансового учета, целью которого является раскрытие бухгалтерским языком получаемых в разных учетных циклах разниц.

Таким образом, возрастанию роли управленческого учета способствуют несколько факторов. Во-первых, современный рынок требует, чтобы бухгалтерия, с одной стороны, своевременно предоставляла управлению объективную информацию о ходе хозяйственного процесса, а с другой стороны, проявляла бы гибкость в оценке возможных затрат и результатов деятельности в случае изменения политики управления или внешних условий. Вторым фактором стало усложнение организационных форм и структур современного бизнеса, выражающееся в увеличении масштабов деятельности и диверсификации ее направлений. В результате этого резко возросло число административных решений и в центре внимания оказались внутренние процессы, протекающие в корпорациях со сложной структурой, движение затрат от однихподразделений к другим, внутренняя отчетность и ее достоверность, оценка деятельности различных уровней управления, подразделений и отдельных менеджеров с точки зрения интересов организации в целом, проблемы децентрализованного управления и ответственности, а также трансфертное, внутреннее ценообразование, связанное со всем вышеназванным. И, наконец, в-третьих, невозможность решения ряда проблем в рамках системы традиционного бухгалтерского учета является основной предпосылкой разделения традиционного бухгалтерского учета на два учетных блока - финансового учета и управленческого учета.

В заключение нужно сказать, что для внедрения управленческого учета на предприятии следует предварительно решить целый ряд методологических и организационных вопросов. Основными из них являются: изучение и совершенствование организационной структуры предприятия, определение центров возникновения затрат и (или) прибыли и центров ответственности, а также соответствие между ними, выбор показателей, по которым отражаются отклонения, частота и сроки сбора и обобщения необходимой для управления информации, виды и способы документального оформления отклонений и отчетов ответственных лиц и другие.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Казанов, Евгений Геннадьевич, 1999 год

1. Ансофф И. Стратегическое управление. Сокр. пер. с анг. - М.: Экономика, 1989.

2. Ануфриев В.Б. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности/ТБухгалтерский учет. 1998, №8.

3. Бухгалтерский учет: Учебник / под ред. П.С. Безруких, 2-е изд. перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 1996.

4. Волкова К.А., Казакова Ф.К., Симонов A.C. Государственное предприятия: структура, положение об отделах и службах, должностные инструкции. -Справочное пособие 2-е изд. доп. - М.: Экономика, 1990.

5. Гарифуллин K.M. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Казань, 1998.

6. Гарифуллин K.M. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимости продукции. Казань: Издательство Казанского университета, 1986.

7. Дейтерманн М., Шмольке С. Промышленный учет. Кельн, 1991.

8. Додонов A.A. Производственный учет: как реализовать и повысить его контрольные функции/ТБухгалтерский учет. 1993, № 10.

9. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: Аудит, 1998.

10. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: Аудит, 1994.

11. Иванов В.И. Бухгалтерский учет и отчетность в условиях рыночной экономики. Пермь, 1992.

12. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия/ТБухгалтерский учет. 1999, № 4.

13. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. М., 1974.

14. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Современные тенденции развития управленческого учета//Бухгалтерский учет. 1996, № 12.

15. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Контроллинг на предприятиях ФРГ//Бухгалтерский учет. 1996, № 10.

16. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. М.: Инфра-М, 1997.

17. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами СААР. 2-е изд., испр. и перераб. - М.: Дело, 1998.

18. Ковалев В.В., Соколов Я.В. Учет в условиях инфляции/ТБухгалтерский учет. 1993, № 1.

19. Колчерин Е.А. Система контроля и внутреннего хозрасчета предприятия (объединения)//Контроллинг. 1991, № 2.

20. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. М.: Финансы и статистика, 1998.

21. Корнякова Г.В. О бухгалтерской информации//Бухгалтерский учет. -1996, №9.

22. Крупный и малый бизнес в одной упряжке//Экономика и жизнь. 1996, № 43.

23. Кучкаров 3., Губанов В. Выжить могут все//Эксперт. 1998, №36.

24. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. М.: Финансы и статистика, 1992.

25. Масальский А. Сколько стоит программа для управленческого учета?// Экономика и жизнь. 1999, №39.

26. Мацкевичус И. С. Организация бухгалтерского учета в странах членах СЭВ. -М.: Финансы и статистика, 1984.

27. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность//Бухгалтерский учет. 1995, №8.

28. Мюллер Г., Гернон X. и Миик Г. Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика, 1993.

29. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике//Бухгалтерский учет. 1996, №1.

30. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М.: УРСС, 1997.

31. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система директ костинг. - М.: Финансы и статистика, 1993.

32. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике//Бухгалтерский учет. 1996, №1.

33. Николаева С.А. Управленческий учет: реальность и тенденции развития// Финансовая газета. 1993, №36.

34. Основы предпринимательской деятельности (Экономическая теория. Маркетинг. Финансовый менеджмент).Под редакцией Власова М.В. М.: Финансы и статистика, 1994.

35. Палий В.Ф., Вандер Вил Р. Управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 1997.

36. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. Минск: Экоперспектива, 1998.

37. Пизенгольц М.З. О переходе бухгалтерского учета на международные стандарты/ЛСонсультант. 1997, № 17.

38. Плоткин А.Н. Компьютеризация учета на предприятиях с иностранным капиталом//Бухгалтерский учет. 1996, № 9.

39. Радуцкий А. Финансовая информация по сегментам: международный подход//Бухгалтерский учет. 1998, №5.

40. Ридер Л., Зигварт X. Учет на предприятии//Финансовая газета. 1996, № 28.

41. Ришар Ж., Соколов Я.В., Ковалев В.В. Европейские планы счетов//Бухгалтерский учет. 1996, № 9.

42. Сборник научных трудов: Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит: международные и отечественные исследования, стандарты, опыт. -Сборник научных трудов.- Н.Новгород, 1998, Часть 1.

43. Семь нот менеджмента. 2-е изд. - М.: Журнал Эксперт, 1997.

44. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996.

45. Соколов Я.В., Патров В.В. Две концепции бухгалтерского учета//Бухгалтерский учет. 1996, № 5.

46. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Сила и слабость бухгалтерии США//Бухгалтерский учет. 1999, № 2.

47. Стуков С.А. Учет и контроль себестоимости промышленной продукции в европейских странах членах СЭВ. - Калинин, 1975.

48. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика, 1991.

49. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994.

50. Финансовый анализ деятельности фирмы. М.: Ист-Сервис, 1994.

51. Фридман П. Аудит: контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции//Аудит, 1997.

52. Хорин А. Анализ оборотного капитала//Бухгалтерский учет. 1994, № 7.

53. Хорин А.Н. Бухгалтерский учет и финансовый менеджмент: введение в проблему//Бухгалтерский учет. 1993, № 1.

54. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. -М.: Финансы и статистика, 1995.

55. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат: Пер. с англ. -М.: Филинъ, 1996.

56. Шнейдман Л.З. На пути к международным стандартам финансовой отчетности//Бухгалтерский учет. 1998, № 1.

57. Шнейдман Л.З. Сводная бухгалтерская отчетность//Бухгалтерский учет. -1996, №4.

58. Шнейдман Л.З. Учет в России: проблемы и перспективы реформирования//Бухгалтерский учет. 1996, № 11.

59. Шуберт Э. Учет затрат в автоматизированном производстве/ТБухгалтерский учет. 1989, № 10.

60. Шуремов Е.Л. Автоматизация параллельного ведения учета в нескольких стандартах//Бухгалтерский учет. 1998, № 5.61. Эксперт. -1996, № 30.62. Эксперт. -1998, № 4.

61. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. М.: Финансы и статистика, 1993.

62. Уп|И«цщ щ in« «mmcit Торг—ого Дщв "Обриоишм1' Ьяи им— и «вирал— ■ фиимаиам Терта—га Д— "01рштв—в"

63. Мл\л Груши тонароо Тавароибщют. пи pyli Торговой иапмп, N 1Фп10|пввй nmk щьруб. (переыееныеХ тыьрцб. Вкяаа на рокрмяи, тысдо& Вклад п покрыла, в Н

64. А«ШК нртм 193 366.70 12.59 24348.70 20 067.50 4281.20

65. Бытоиаа текшая 77» 011.13 16Л4 126 328.80 72 337.40 53 771.40

66. Опалошы« нпмш 345098J0 17.57 60627г90 7431.30 53 196.40

67. ШоФюыемя ■ UONIM 46039.90 1736 7994.40 733.90 7238.301 ttWDfl 21 246.70 18.42 3 914Л0 2213.10 1 701.10

68. Продукты 9687.30 19.23 1 862.90 784.50 1078.40

69. Итого по фшпиу 1 393 457.05 225076.90 103789.90 121 287.00 tut

70. Фмил рояичнвй wr——М 2 (пр. TtmciaaJD

71. Аудио-, видео iuhbbb 147436.50 12.94 19 071.80 10074.60 8997.20

72. Ектмпоша 14304\*1.00 16.49 235 875.20 133 003.70 102871.50

73. Отелочные ыгтжжлы 256722.40 17.85 43 821.40 5 134.40 40687.00

74. Ihfciwi и цшяш 116241.90 16.00 18 399.70 194.70 18403.00

75. Кат 401 406.60 25.42 102 033.20 6833.90 95199J0

76. Каютомш 82471.50 16.59 13 685.30 1041.80 12643.70

77. Игрушин 31 336.40 23.12 И 869.70 5 3SOJO 6519.30

78. Итога по Аим"^ 248609&30 446 936.50 161 633.30 285 323.20 43.93

79. Фиаи ц—ii ниши А 3 (ул. ЬяииМТ)

80. Шцфюмериа я нмиш 158792.30 16.14 25 636.80 1 597.10 24039.70

81. Итого по фшлалу 158792.30 25 636.80 1 597.10 24039.70 3.70

82. Фшны ради—в< WTÖIM А 4 (УЛ. СИИ—,1)

83. Пвофктеркя н косыетка 106757.10 15.28 16314.10 968.13 15 345.97

84. Обув» 136 848.50 15.05 20 592.90 6516.60 14076.30

85. Канцтовары 14958.10 19.20 2 871.30 128.00 2 743.30

86. Гашпра 100 233.70 19.2» 19 326.70 4 677.50 14649.20

87. Итого по филиалу 358 797.40 59 105.00 12290.23 46814.77 7.21

88. Филиал ромачмв тгм А 5 (га кпш.21)

89. Обувь 273 745.00 15.02 41 108.50 12866.00 28 242.50

90. Итого по филиалу 273 745.00 41 108.50 12866.00 28242.50 4.35

91. Филиал ритм! торговли Я 6 (ул. Kpdo—,72)

92. Бытааая техника 4463.00 5.45 243.30 221.60 21.70

93. Парфюмерия и космопшв 68 357.00 16.40 II 213.70 983.80 10229.90

94. Обувь 155 846.90 15.47 24 102.40 8 177.00 15 925.40

95. Галантерея 52 574.00 18.16 9 545.30 2 377.30 7168.00

96. Итого по филиалу 281 240.90 45 104.70 11759.70 33 345.00 5.14

97. Аудио-, аидатхиика 169 734.30 12.29 20 863.50 17235.90 3 627.60

98. Бытааая техника 535 840.30 15.86 84 967.90 40 904.80 44 063.10

99. Итога по филиалу 705 594.60 105 831.40 58 140.70 47690.70 7.35

100. Филиал ронмчмй торгами (г.Бугулы\*а)

101. Avjmo-, видеотехника 141 160.30 16.13 22 767.80 8 093.50 14 674.30

102. Бытовав техника 115 937.70 23.91 27 719.00 10 165.70 17 553.30

103. Отделочные материалы 142 125.60 18.39 26 143.40 3 754.80 22388.60

104. Парфюмерия и косметика 34 174.70 15.32 5 235.20 636.97 4 598.23

105. Книги 12767.10 26.33 3 361.60 156.60 3 203.00

106. Итого по филиалу 446 165.40 85 227.00 22 807.57 62419.43 9.62

107. Всего 6 103 888.95 1034046.80 384 884.50 649162J0 100.00

108. MAI Тррттшщт JM m MU m MU m N8 гДцшма —»1 .

109. ТммбовмшьмА 193 366.70 147436J0 169 754JO 141 160J0 651 717JO24348.70 I907IJ0 20 86}JO 22 767JO 870S1J0наган nOna—aí -1 20 067J0 10 074J» 17215.90 8093JO 55 «71 JO4 211J0 8 997 JO 3627j60 14 674JO 31 sao jo2

110. T—wo60HOI.THB.Pffli 778 01». 15 1430481Л0 4463.00 535 840J0 115 937.70 2864740.15к faena 1«гжй нояпя «ьиб, 126328J0 235 875JO 243JO 84967.90 27 7I9jQ0 475 I34J0

111. Внипвооипв 53771.40 102 871JO >11.60 21.70 40 904JO 44 063.10 10165.70 I7 5J3J0 218281.003 34S0MJ0 256 722.40 142125« 743946J060627.90 45821.40 26141.40 132 592.70

112. Выи ш» nomme 53 196.40 S 134.40 40687.00 3754JO 11388.60 116 272Л04 Пшйммнаммпя»

113. Тнмяобовп. тмс пб. 46 039.90 116241.90 158 792.30 106 757.10 68 357.00 14 174.70 530 362.907994.40 18 599.70 25636J0 16314.10 11213.70 5 21JJO 84 993.90

114. Вши ■> nomme 725SJ0 18405Л0 24039.70 968.13 15345.97 10229.90 4 59SJ3 5I1&60 79 877JO1. S Пв«1па

115. Таиоообоосгг. тыытуб. 136 848JO 273 745Л0 155 846.90 566440.40

116. Ичнммм яАмттц (ПНМУЙНЫЙ) 651660 41 108.50 12866ДЮ 8 ШЛО 27 559j60

117. Ваманшотте 14076.30 28 242.50 15925.40 58 244JO6 II\* novan

118. Т—»оборот, тис, руб. 401406.60 12767.10 414 173.70

119. Ииеожп пйтокш (петсыевиые) 6 833.90 1361.60 156.60 6 990JO95199J0 3 205.00 98 404JO7 Па КШПШИМ

120. Тшоооборот. ТЫ0.РУ6. 82 471 JO 14 958.10 97 429j60

121. Мни таогамй шает. тыс руб. 13 685JO 2 871JO 16556.80

122. И'шамая оЛмпяпя (паинаамв) 1041.80 128.00 1 169JO12643.70 2743.30 I5 387j00a Пттнм

123. Т—рообаоот. тые.руб. 21 246.70 51 336.40 72 583.10

124. Масса тантмойнааеяп. тыс отб 3 914.20 11869.70 15783.90

125. Измояш обццймм ^пцмУЁмтм) 2213.10 5 350JO 7 563JO

126. Buu aa nomme 1701.10 6 5I9J0 8220.609 IhrtMHiMi

127. Таиоообяюг.тыс руб 100 233.70 52 574.00 152 807.70

128. Mkoi таотао! шип. ПК dvS. №мшт ofaanama Птеыешше) 4 677JO 2 377JO 7054.80

129. Вши на попшпк 14 649JO 7 168.00 21 817JO10 Папмттш

130. ТмшпЛпрог. тыс руб. 9687.30 9 687JO

131. Масса тонтяой нанята. nie отб 1862.90 1862.90

132. Киегаш обращения Гпеосмати) 784JO 784JO

133. Внав ив ВОШШПЕ 1078.40 1078.40