**Модели взаимодействия управленческого и финансового учета**

Курсовая работа

Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова

Ярославль 2003

**Введение**

Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организации.

Чтобы правильно реагировать на динамичные внешние условия развития экономических процессов, на смену режима функционирования организации, на изменения номенклатуры и объема производства продукции, необходима четкая система построения бухгалтерского и управленческого учета. Уровень ее функционирования в значительной степени определяет успешное развитие предприятия, как на российском рынке, так и во внешнеэкономической деятельности.

Построение системы управленческого учета на современном предприятии среднего и крупного звена – достаточно сложный и важный процесс.

Выбор темы данной курсовой работы обусловлен тем, что в современных условиях развития рыночной экономики крайне важным становится вопрос изучения взаимосвязи финансового и управленческого учета. Существуют различные модели взаимодействия, предложенные разными авторами. В этой курсовой работе мы рассмотрим интегрированную (монистическую, однокруговую) и автономную (дуалистическую, двухкруговую) модели взаимодействия финансового и управленческого учета в условиях современного Плана счетов.

Теоретической и методологической основой проведения исследования послужили законодательные акты, методические указания, были использованы источники учебной, монографической и периодической литературы, посвященной организации бухгалтерского и, в частности, управленческого учета в России.

Основные задачи курсовой работы:

Исследование исторических аспектов возникновения и развития бухгалтерского учета;

Сравнение финансового и управленческого бухгалтерского учета;

Изучение моделей взаимосвязи финансового и управленческого бухгалтерского учета в современных условиях;

Рассмотрение нескольких вариантов дуалистической модели учета;

Исследование возможности применения дуалистической модели взаимосвязи финансового и управленческого бухгалтерского учета в отечественной практике.

Понятие финансового и управленческого учета.

История развития управленческого учета.

До начала ХХ века существовал единый бухгалтерский учет, который в начале 30-х годов начали частично регламентировать.

В результате появился финансовый учет – та часть бухгалтерского учета, которая подлежит обязательной регламентации. Во второй половине 40-х голов другая часть, на которую не распространялась регламентация, получила название “Management accounting”, дословный перевод с английского языка – “управленческое счетоводство”[[1]](#footnote-1).

Разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий нельзя понимать формально. Система двойной записи на счетах, описанная Л.Пачоли, получившая впоследствии в России название “бухгалтерский учет”, предназначалась для контроля за сохранением и преумножением индивидуального капитала, отражения расчетных операций и имущества индивидуального предпринимателя или нескольких предпринимателей, объединенных в простое товарищество[[2]](#footnote-2). Бухгалтерский учет вели для внутреннего потребления, а оперативное управление осуществлялось путем личного надсмотра и наблюдения, даже надобность в калькулировании не возникала.

С появлением и развитием мануфактурного производства, в особенности текстильного и кораблестроительного, получили развитие калькуляционные методы формирования информации. Британская энциклопедия сообщает, что время зарождения калькуляции неизвестно, а методы калькулирования в кораблестроении породили позаказную, а в текстильном производстве – попроцессную калькуляцию, которые являются прямыми предшественниками всех современных методов калькулирования. Таковы истоки того, что мы теперь называем производственным учетом затрат и калькулированием. Производственный учет стал составной частью общего бухгалтерского учета[[3]](#footnote-3).

Распространение акционерных обществ и фондовых рынков (бирж) в середине XIX века явилось началом не только финансового капитала. Сам акционерный капитал отделился от его производственного применения. Собственники капитала стали инвесторами и поручили специалистам-менеджерам управлять применением этого капитала. Возникли отношения, требовавшие отчетности управляющих перед собственниками с целью подтвердить эффективность управления. Но собственники стали акционерами, их акции свободно продавались и покупались. Сама собственность на капитал не только отделилась в виде акций от ее применения, но и изменила правила игры из-за перехода акций от одного владельца к другому. Необходимостью стала публичная бухгалтерская отчетность, достоверность которой подтверждается независимым специалистом-аудитором. Инвестор-акционер на основе анализа такой отчетности принимает решения о том, покупать, продавать или держать акции определенной компании[[4]](#footnote-4).

Финансовый учет для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности стал отдельным самостоятельным направлением бухгалтерского учета. Управляющие компанией через финансовую отчетность должны показать своим акционерам и потенциальным инвесторам, что капитал в компанию вложен надежно и выгодно, а их работа на данном посту заслуживает доверия.Для того, чтоб финансовая отчетность бала понятна всем пользователям, она должна составляться по единым и всем известным правилам. Очевидность этого балв окончательно осознана после биржевого краха 1929 года и последовавшего за ним мирового экономического кризиса. Появились общепризнанные правила бухгалтерского учета, так называемые ГААП, предшествовавшие современным международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В основе финансового учета лежит известный балансовый метод, применяемый путем регистрации хозяйственных фактов и событий при помощи двойной записи на счетах. По большому счету финансовый учет воплотил в себе традиционный бухгалтерский учет, освобожденный от формирования не свойственной ему информации для внутрихозяйственного управления (под которым принято подразумевать внутрихозяйственный расчет).

Финансовый учет используется для внутрихозяйственного управления, но только в пределах той информации, которая формируется в нем в рамках требований МСФО или национальных стандартов учета и отчетности. Утверждения о том, что финансовый учет не служит целям управления финансовой деятельностью компании только потому, что есть еще управленческий учет, формирующий информацию для внутреннего управления, неверны. Учет всегда и во всех формах поставляет информацию для управления, формирует в системе управления наряду с анализом контур обратной связи. Но финансовый учет ограничивается управлением только теми процессами, для учета которых он предназначен[[5]](#footnote-5).

Управленческий учет возник в ответ на потребности крупного индустриального производства. Его истоки восходят к система Тейлора, учету затрат по методу “стандарт-кост”, бюджетированию и системе гибких смет, методу “директ-кост”. Управленческий учет развивался по мере усложнения производственный процессов, исходя из жизненно важных потребностей внутреннего управления, и сложился в современную систему к концу 40-х годов XX века. Конечно, управленческий учет выходит за рамки собственного учета. Это комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет. Это новое прочтение методов внутрихозяйственного расчета, продвинутое и приспособленное к условиям рыночной экономики.

1.2. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.

Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия. Международный институт дипломированных бухгалтеров управления (CIMA) определяет управленческий учет как предоставление информации, необходимой руководству для таких целей, как:

- выработка политики;

- планирование и контроль деятельности предприятия;

- принятие альтернативных решений;

- раскрытие данных лицам, находящимся вне экономической единицы (акционеры и другие);

- раскрытие данных служащим;

- обеспечение сохранности активов.

Тремя основными целями управленческого учета являются:

- планирование и контроль;

- информационное обеспечение принятия решения;

- определение затрат.[[6]](#footnote-6)

Финансовый учет охватывает информацию, которая не только используется для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам (сторонним пользователям).

Можно сказать, что управленческий и финансовый учет находятся в одном информационном поле, а их взаимосвязь может быть различной (см. рис.1, стр. 9).

Рис.1 Взаимосвязь управленческого и финансового учета



финансовый и управленческий учет полностью независимы друг от друга (вариант 1);

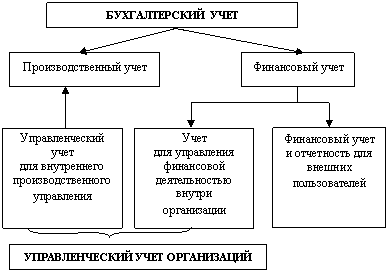
часть данных в финансовом и управленческом учете совпадают, однако в целом это разные системы (вариант 2);

управленческий учет представляет собой комплексную систему, включающую в том числе и финансовый учет (вариант 3).

Последний вариант редко встречается в российских компаниях.[[7]](#footnote-7)

Таким образом примерная схема взаимодействия финансового и управленческого учета может выглядеть следующим образом. (см. схему 1, стр.9).[[8]](#footnote-8)

Схема 1. Взаимодействие финансового и управленческого учета.



Несмотря на то, что управленческий учет является логическим следствием бухгалтерского учета, отметим наиболее существенные различия между ними.(см. табл. 1, с.10).[[9]](#footnote-9)

Таблица 1. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Критерий | Финансовый учет | Управленческий учет |
| 1 | Обязательность ведения учета | Ведение обязательно. Обязанность вести финансовый учет с использованием аналитических счетов определена Федеральным законом Российской Федерации от 26.11.1996 г. №139-ФЗ «О бухгалтерском учете», действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ. | Ведение зависит от воли руководства. Собирается и обрабатывается информация, ценность которой для управления не ниже затрат на ее получение. |
| 2 | Цель ведения учета | Подготовка информации для внешних пользователей об активах и обязательствах компании, финансовых результатах ее деятельности, т.е. внешней отчетности. | Обеспечение менеджмента компании достоверной и оперативной информацией, необходимой для планирования, анализа, контроля, принятия решений. |
| 3 | Пользователи информации | Внешние (акционеры, инвесторы, налоговые органы, покупатели и т.д.) и внутренние пользователи (менеджмент). | Только внутренние пользователи, в соответствии со своей компетенцией. |

Таблица 1. Продолжение

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Критерий | Финансовый учет | Управленческий учет |
| 4 | Степень регламентированности | Регламентируется нормативными актами (Закон о бухгалтерском учете, ПБУ). Внешние пользователи должны быть уверены в том, что бухгалтерские документы составлены в соответствии с общепринятыми правилами, а публичная отчетность подтверждается аудиторами. | Отсутствие законодательной регламентации, использование Приказа об учетной политике или других внутрифирменных документов. |
| 5 | Привязки ко времени | Отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские проводки выполняются уже после совершения соответствующих операций. | В структуру управленческого учета наравне с информацией отражающей финансовую историю организации включаются оценки и планы на будущее. |
| 6 | Тип информации | Финансовые документы, являющиеся конечным продуктом финансового учета, содержат информацию в стоимостном (денежном) выражении. | В управленческом учете фигурирует информация как в стоимостном, так и в натуральном выражении. |
|  | Степень точности информации | Приближения и примерные оценки в финансовом учете практически не применяются. | В управленческом учете часто используются приблизительные оценки, т.к. управляющим нужна своевременная информации, ради скорости ее получения можно пожертвовать точностью. |

Таблица 1. Продолжение

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Критерий | Финансовый учет | Управленческий учет |
| 8 | Периодичность отчетности | Полный финансовый отчет организация составляет по итогам года, менее детальные – поквартально. | Детализированные отчеты в управленческом учете большие организации составляют ежемесячно; отчеты по определенным видам деятельности могут составляться еженедельно, ежедневно, в некоторых случаях немедленно. |
| 9 | Сроки представления отчетов | Поскольку для выверки данных и проверки их внешними аудиторами требуется время, к которому надо добавить некоторый срок на печатание и распространение финансовых отчетов, последние попадают к пользователям только через несколько недель после окончания отчетного периода. | Отчеты по управленческому учету могут содержать информацию, требующую немедленных действий. Эти отчеты обычно составляются им представляются в течение нескольких дней по окончании отчетного месяца. |
| 10 | Объект отчетности | Ведется в целом по предприятию, рассматривает его как единый хозяйственный комплекс. | Ведется по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений и лишь при необходимости обобщается в целом по предприятию. |

Таблица 1. Продолжение

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Критерий | Финансовый учет | Управленческий учет |
| 11 | Ответственность за правильность ведения учета | Финансовый учет должен осуществляться в соответствии с нормативными документами Правительства РФ и органов, которым предоставлено право регулировать бухгалтерский учет. За нарушение методологии финансового учета предусмотрена ответственность по закону. | Методология управленческого учета законодательством не регламентируется, учет ведут по правилам, установленным самой организацией, учитывающим специфику ее деятельности, особенности решения тех или иных задач. |

Финансовый бухгалтерский учет – сложная информационная система учета и отчетности, требующая специальных знаний для профессионального суждения об оценках, признании, раскрытии информации. Главный бухгалтер как специалист по финансовому учету представляет собой самостоятельное подразделение любой организации. Активным субъектом управленческого учета выступает бухгалтер-менеджер, бухгалтер-управленец. От него требуются несколько иные знания, чем от бухгалтера, ведущего финансовый учет.

Управленческий учет – новая комплексная отрасль знания. Он объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и операционный учет, управленческий анализ, ряд других. В этом его большое преимущество, т.к. именно на стыке наук, при использовании разных научных методов, происходят существенные прорывы к новым знаниям и технологиям.

С учетной точки зрения финансовый и управленческий учет основаны на одном и том же массиве первичных данных, но представляет их различную интерпретацию и воплощение в различной итоговой информации (см. схему 2, стр.14).[[10]](#footnote-10)

Схема 2. Взаимосвязь документации в финансовом и управленческом учете.

Наблюдение, измерение, регистрация хозяйственных фактов и событий.

Управленческий учет

Финансовый учет

Финансовая

публичная

отчетность

Налоговая

отчетность

Внутренняя

управленческая

отчетность

2. Модели взаимосвязи финансового и управленческого учета и их особенности.

Управленческий учет может быть организован по-разному:

- без специального отражения операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи (т.е. синтетический учет не затрагивается);

- с отдельным отражением операций управленческого учета на счетах синтетического учета (в том числе с применением разных вариантов корреспонденции счетов).

Самый простой вариант состоит в том, что операции управленческого учета отражаются на соответствующих бухгалтерских счетах и эти бухгалтерские счета являются как бы счетами управленческого учета.

Реальное выделение подсистем управленческого и финансового учета осуществляется посредством введения для них отдельной корреспонденции счетов (двухкруговая система). При этом счета подразделяются на счета финансового и управленческого учета не формально, а отражают реальные обороты указанных подсистем. На практике каждый из этих счетов имеет свои достоинства и недостатки и используется в тех или иных конкретных условиях.[[11]](#footnote-11)

Рассмотрим обе системы, используя источники, представленные в списке литературы.

2.1. Интегрированная (монистическая, однокруговая) модель учета.

Интеграция позволяет обеспечить целостность и непротиворечивость всей информации, избежать дублирования ввода данных, а так же улучшить своевременный обмен информацией между всеми подразделениями. В целом, благодаря интеграции может быть существенно повышена эффективность всей информационной инфраструктуры организации. Спектр задач по интеграции достаточно широк: от обеспечения современной работы трех информационных систем до создания единого информационного пространства в рамках организации. Явными преимуществами интеграционной системы учета являются:

эффективное управление финансовыми и материальными ресурсами организации;

создание единой базы первичных документов и фактов финансово-хозяйственной деятельности;

полная и оперативная отчетность по всем финансово-хозяйственным операциям;

формирования схем оптимизации налогообложения;

обеспечение прозрачности и доступности всех видов учета;

предоставление данных о результатах работы отдельных направлений;

снижение затрат, связанных с организацией сбора информации.

Интегрированную учетную систему можно представить как информационную систему организации, в которой сплошным методом регистрируются факты хозяйственной деятельности, включающий три основных компонента: бухгалтерский финансовый учет; бухгалтерский управленческий учет; налоговый учет.

Счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, ведутся в единой системе бухгалтерского учета без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации»[[12]](#footnote-12) (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина России от 06.05.99 г. №33н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказом Минфина России от 30.12.99 №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, есть возможность вести отдельный счет бухгалтерского учета.

В разделе 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 раздел 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 (см. схему 3, с.19):

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 составляющий других расходов в корреспонденции с соответствующими счетами. К счету 30 «Материальные затраты» открываются субсчета по видам и направлениям материальных затрат.

По дебету счета 31 «Затраты на оплату труда» в корреспонденции со счетами (см. схему 3, с.19):

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 (см. схему 3, с.19):

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются суммы, начисленные для формирования пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты. Если отчисления на социальные нужду приобретают форму социального налога, то счет 32 «Отчисления на социальные нужды» корреспондирует с кредитом счета:

68 «Расчеты по налогам и сборам»

Предстоящие социальные выплаты по решению собственника или его представителей (совет директоров и т.п.) начисляют по дебету счета 32 в корреспонденции со счетом (см. схему 3, с.19):

96 «Резервы предстоящих расходов».

К счету 32 «Отчисления на социальные нужды» ведутся субсчета по видам отчислений на социальные нужды.

По дебету счета 33 «Амортизация» в корреспонденции со счетами (см. схему 3, с.19):

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 (см. схему 3, с.19):

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 их 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 (см. схему 3, с.19):

Дебет счета 37 «Отражение общих затрат»

Кредит счетов 30 «Материальные затраты»,

31 «Затраты на оплату труда»,

32 «Отчисления на социальные нужды»,

33 «Амортизация»,

34 «Прочие затраты».

Собранные на счете 37 «Отражение общих затрат» 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».

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

Схема 3. Учет по элементам и статьям затрат.

Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Счет 04 «Нематериальные активы»

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов

Счет 02 «Амортизация основных средств»

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Счет 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Счет 16 «Отклонения в стоимости материалов»

Счет 10 «Материалы2

Счет 34 «Прочие затраты»

Счет 33 «Амортизация»

Счет 32 «отчисления на социальные нужды»

Счет 31 «Затраты на оплату труда»

Счет 30 «Материальные затраты»

Счет 37

«Отражение общих затрат»

Счет 44

«Расходы на продажу»

Счет 20 «Основное производство»

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

2.2. Автономная (дуалистическая, двухкруговая) модель учета.

В автономной модели учета финансовый и управленческий учет каждый в отдельности представляет собой замкнутую подсистему. В финансовом учете задействованы те счета, которые формирую балансовые статьи (отчетный баланс) и показатели финансовой отчетности. При автономной системе каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или в общем плане счетов выделяются обособленные счета для бухгалтерского управленческого учета, а все остальные используются в бухгалтерском финансовом учете.

Существуют несколько вариантов автономной модели учета. Рассмотрим некоторые из них.

Вариант первый. Обе системы учета самостоятельно, каждая в отдельности, балансируются, причем в системе управленческого учета фиксируются только обороты, следовательно, имеет место только взаимное балансирование общей суммы дебетовых и кредитовых оборотов. Единство и слаженность обеих бухгалтерских систем обеспечивается с помощью специально выделяемых передаточных счетов (передающих информацию из одного круга счетов в другой).[[13]](#footnote-13)

В состав счетов управленческого учета включаются счета по учету затрат на производство готовой продукции, товаров и реализации. На этих счетах отражается конфиденциальная информация о формировании затрат по местам возникновения, центрам затрат и центрам ответственности, по носителям затрат – калькуляционным объектам, по статьям себестоимости и сметным статьям. Здесь фиксируется объем производства и себестоимость продукции по видам, формируется производственная себестоимость, отражаются общие периодические затраты, характер и величина производственных потерь, отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Счета этих разделов содержат информацию о товарообороте, наценке, обороте по реализации продукции, другую информацию, представляющую коммерческую тайну предприятия. Такую информацию желательно скрыть от конкурентов, она внутреннего потребления. Выделение ее в самостоятельную систему счетов бухгалтерского учета позволяет лучше обеспечить конфиденциальность внутрихозяйственной информации, чем при интегрированной системе учета. Бухгалтерскую информацию второго круга счетов создают из счетов III, IV раздела Плана счетов бухгалтерского учета. В этих разделах сконцентрированы в основном операционные счета, информационное значение которых заключается в показателях их оборотов.

Счета, имеющие сальдо, относятся одновременно к обоим кругам бухгалтерского учета: управленческого и финансового. Но в финансовом учете на счетах будут зафиксированы только сальдо, а обороты, отражающие характеристику финансовых операций, регистрируются в системе финансового учета.

Таким образом, связь счетов финансового и управленческого учета можно представить в виде схемы (см. схему 4, с.21).

Поскольку один и тот же счет может входить в систему финансового и управленческого бухгалтерского учета, необходимы отличительные признаки для распознавания счетов из разных систем. Например, можно помечать штрихом или звездочкой код каждого счета, входящего в систему бухгалтерского управленческого учета. Все счета, не отмеченные таким образом – счета финансового учета.

Схема 4. Взаимосвязь счетов финансового и управленческого учета при автономной модели учета.

Счета финансового учета (формируют балансовые статьи и показатели финансовой отчетности).

Счета управленческого учета (операционные счета, информационное значение которых заключается в показателях их оборотов).

Фиксируется Фиксируются

сальдо обороты по

счетам

Счета, имеющие сальдо (одновременно относятся к финансовому и к управленческому учету)

Вариант второй основывается на выделении счетов 20 – 29 по учету затрат на производство в самодостаточную 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».[[14]](#footnote-14)

Все расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете группируют на счетах 30 – 34 по элементам затрат. Ежемесячно эти счета закрывают в дебет чета 37 «Отражение общих затрат» (см. схему 3, с.19). Одновременно те же суммы расходов записывают по кредиту другого отражающего счета 27 «Распределение общих затрат» (см. схему 3, с.19) в корреспонденции со счетами (см. табл. 2, с.22).

Таблица 2. Схема управленческого учета.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Счет | Наименование счета | Назначение |
| 20 | «Основное производство» | Отражают прямые затраты на производство в аналитическом разрезе по подразделениям (местам возникновения затрат), что обеспечивает контроль отклонениями от норм или от нормативных (запланированных) затрат. |
| 23 | «Вспомогательные производства» |
| 29 | «Обслуживающие производства и хозяйства» |
| 25 | «Общепроизводственные расходы» | Группируют производственные накладные расходы по сметам производственных подразделений (филиалов, цехов, участков и т.п.) и контролируют отклонения фактических расходов по статьям смет. |
| 26 | «Общехозяйственные расходы» | Группируют общие управленческие накладные расходы для контроля за соблюдением смет по филиалам, управленческим подразделениям и другим центрам ответственности (местам возникновения затрат). |

Таблица 2. Продолжение

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Счет | Наименование счета | Назначение |
| 26\* |  | Группируют коммерческие и другие расходы на продажу для детального учета и контроля, соблюдения смет соответствующими коммерческими и торговыми подразделениями |

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

Дебет счета 27 «Распределение общих затрат»

Кредит счета 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.

Счет 37 «Отражение общих затрат» ежемесячно закрывают, проводя записанную на нем сумму по кредиту счета 37 «отражение общих затрат» (см. таблица 3, с.24) в корреспонденции со счетами:

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

44 «Расходы на продажу».

Таблица 3. Распределение общих затрат.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание |
| 37 | 15 | Сумма расходов по заготовке и доставке материально-производственных запасов в организацию. |
| 40 | Расходы по выпуску продукции, выполнению работ, оказанию услуг, (включая и общие управленческие расходы). |
| 44 | Сумма коммерческих расходов и издержек обращения за отчетный период. |

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. Для крупных российских организаций со многими видами деятельности, управленческий учет нельзя уложить в рамки, ограниченными счетами 20 – 29, отнесенные к счетам управленческого учета.

Существует проект нового плана счетов бухгалтерского учета европейского типа, разработанный ЗАО «Союзаудит» по заказу министерства финансов России.[[15]](#footnote-15) Он состоит из 10 классов счетов, каждый из которых включает по девять групп счетов, а в каждой группе по девять синтетических счетов. Такое построение плана счетов дает возможность на порядок увеличить количество синтетических счетов по сравнению с действующим планом счетов.

Все счета разбиты на три раздела: счета финансового учета (семь классов счетов); счета управленческого учета (два класса); счета забалансового учета (один класс).

Счета управленческого учета, объединены в два класса, содержат более 150 синтетических счетов.

Счета управленческого учета, объединяемые классами семь и восемь, ведут обособленно от счетов финансового учета. Информацию из счетов управленческого учета не включают в отчетный бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности. Группа семь 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 завершающие годовой отчетный цикл (см. таблицу 4, с.25).

На счетах управленческого учета предлагаемого 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.

Таблица 4. Счета управленческого учета.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Класс | Наименование | Содержание | Группа | Наименование | Содержание |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 7 | Учет издержек и доходов | Счета, позволяющие 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. | 71 | Издержки производства по продукции, работам, услугам | На счетах обобщают и детализируют затраты на производство и производственную себестоимость в разрезе объектов калькулирования и калькуляционных статей с выделением нормативных затрат и отклонений от норм. |
| 72 | Издержки производства по аналитическим центрам | Отражается информация по статьям возникновения затрат и центрам ответственности, соотносимым со структурой управления организацией и построения ее работы. |
| 73 | Издержки отчетного периода | Счета общих, накладных, коммерческих и других расходов, которые не включают в калькуляцию себестоимости, а относят на уменьшение прибыли того отчетного года, в котором они возникли. |
| 74 | Прочие расходы и доходы | Учитываются расходы, не включаемые непосредственно в себестоимость продукции, работ, услуг (операционные и внереализационные расходы группируются по центрам ответственности) |

Таблица 4. Продолжение

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  |  |  | 75 | Выпуск и продажа продукции | Обобщение аналитических данных о затратах на выпущенную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги на всех стадиях производства и обращения, информация о доходах, расходах и финансовых результатах от продажи продукции, сдачи работ, оказании услуг. |
| 76 | Финансовые результаты | Информация 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. |
| 77 | Перераспределение расходов | Отражаются суммы расходов, переходящие для учета на счетах, объединяемых классом 7. В конце отчетного года счета данной группы закрывают. |
| 78 | Перераспределение доходов |  |
| 79 | Другие перераспределения и закрытие счетов | Учитываются данные об активных и пассивных операциях, переходящие на счета управленческого учета и со счетов управленческого учета. |

Таблица 4. Продолжение

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 8 | Учет запасов и обязательств |  | 81 | Приобретение материалов | 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. |
| 82 | Материальные запасы | Ведется 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. |
| 84 | Товары и готовая продукция | Ведется детальный, количественно – стоимостной учет товаров и готовой продукции, необходимый для управления коммерческими операциями. |

Таблица 4. Продолжение

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  |  |  | 85 | Обязательства по коммерческим расчетам | Счета 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 данных, необходимых для управления расчетами по обязательствам. |
| 86 | Прочие обязательства | Счета для детального аналитического учета состояния обязательств по расчетам, которые не отражаются на счетах группы 85. |

3. Практическое применение интегрированной и автономной моделей управленческого учета.

3.1. Интегрированная модель учета на предприятии оптовой торговли.

Метод двойной записи позволяет установить корреспонденцию только двух счетов. Соответственно, в одномерных системах для формирования регистров управленческого учета, может быть необходимо в дополнение к основной проводке, справочно (чтобы не было двойного счета и не искажался баланс) дублировать эту же сумму, но в разрезе других объектов аналитики. Такая ситуация может возникнуть, например, если необходимо выделять затраты на конкретный проект или подразделение.

Система субсчетов и счетов аналитического учета, применяемая в одномерных системах, при наличии многоуровневой иерархии объектов или групп аналитического учета, становится громоздкой и неудобной для работы, в т.ч. анализа. Для составления управленческой отчетности необходимы дополнительные усилия для группировки объектов аналитического учета в соответствии с потребностями менеджмента. Однако для небольших организаций, в частности, для большинства торговых оптовых предприятий, она может быть вполне приемлема.

Рассмотрим, например, как может выглядеть аналитический учет счета 44 (Расходы на продажу):

44.1. Транспортные расходы 44.1.1 Доставка товара

44.1.2 Погрузо-разгрузочные работы

44.2 Проценты по банковскому кредиту

44.3 Арендная плата 44.3.1 Склады

44.3.2 Офис

44.4 Услуги связи 44.4.1 Телефон

44.4.1.1 Местный

44.4.1.2 Межгород

44.4.2 Интернет

44.5 Выплаты персоналу 44.5.1 Заработная плата

44.5.2 Прочие выплаты

44.6 Платежи в бюджет 44.6.1 Единый социальный налог

44.6.2 Прочие налоги

44.7 Оргтехника 44.7.1 Ремонт

44.7.2 Обслуживание

44.7.3 Расходные материалы

44.8 Прочие расходы 44.8.1 Услуги сторонних организаций

44.8.1.1 Маркетинг

44.8.1.2 Информационные услуги

44.8.1.3 Охрана

44.8.2 Представительские расходы

44.8.3 Командировочные расходы

44.8.4 Прочее.

Более широкие возможности для ведения управленческого учета и формирования управленческой отчетности, предоставляет механизм так называемых “направлений аналитики” (еще их можно называть “аналитическими признаками” или “аналитическими осями”). Эта система является многомерной, количество измерений равно числу направлений аналитики плюс один (за счет самого плана счетов). Количество направлений аналитики может быть ограничено только возможностями выбранного программного обеспечения и соображениями целесообразности ведения того или иного направления аналитики.

Важно подчеркнуть, что эта система является интегрированной, т.е. одни и те же счета используются как для бухгалтерского, так и для управленческого учета.

Направление аналитики - это совокупность однородных объектов аналитического учета, которыми могут быть, например, основные средства, номенклатура товаров, контрагенты, бизнес-процессы и подсистемы управления, сотрудники и т.д. При этом, одни направления аналитики используются как в бухгалтерском, так и в управленческом учете, как, например, основные средства, сотрудники, номенклатура товаров. Другие – бизнес-процессы и подсистемы управления, проекты, центры ответственности, нужны только для целей управленческого учета.

Чтобы обеспечить указанных подход к организации управленческого учета необходимо к каждому счету или субсчету плана счетов “привязать” свои направления аналитики. Пример такой привязки для предприятия оптовой торговли приведен в таблице 5. Данный пример демонстрирует не всю таблицу “привязки” (она состоит из более полутысячи строк), а лишь те счета и субсчета, к которым “привязано” наибольшее количество направлений аналитики.

Таблица 5. Фрагменты рабочего плана счетов предприятия торговли с указанием направлений аналитики.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код счета | Наименование | Направления аналитики | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 8 | Вложения во внеоборотные активы |  |  |  |  |  |
| 8.3 | Строительство объектов основных средств | Объекты внеоборотных активов | Бизнес-процессы и подсистемы управления | Подразделения | Затраты на строительство | Проекты |
| 8.4 | Приобретение отдельных объектов основных средств | Объекты внеоборотных активов | Бизнес-процессы и подсистемы управления | Подразделения | Проекты |  |
| 8.5 | Приобретение нематериальных активов | Объекты внеоборотных активов | Бизнес-процессы и подсистемы управления | Подразделения | Проекты |  |

Таблица 5. Продолжение

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код счета | Наименование | Направления аналитики | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 10 | Материалы | Материалы | Склады/места хранения | Подразделения | Направления деятельности |  |
| 41 | Товары | Номенклатура | Склады/места хранения | Сотрудники | Проекты |  |
| 44 | Расходы на продажу | Издержки обращения | Бизнес-процессы и подсистемы управления | Подразделения | Проекты |  |
| 45 | Товары отгруженные | Контрагенты | Договоры | Номенклатура |  |  |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | Контрагенты | Договоры | Форма оплаты | Направления деятельности |  |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками | Контрагенты | Договоры | Основания расчетов с покупателями |  |  |
| 68 | Расчеты по налогам и сборам | Виды платежей в бюджет и фонды | Бюджеты | Налоги |  |  |
| 69 | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | Виды платежей в бюджет и фонды | Сотрудники | Направления деятельности |  |  |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда | Сотрудники | Вид выплат сотрудникам | Направления деятельности |  |  |
| 76 | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами |  |  |  |  |  |

Таблица 5. Продолжение

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код счета | Наименование | Направления аналитики | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 76.5 | Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в рублях) | Контрагенты | Договоры | Форма оплаты | Направления деятельности |  |
| 90 | Продажи |  |  |  |  |  |
| 90.1 | Выручка от продаж | Виды номенклатуры | Ставка НДС | Ставка НсП | Проекты |  |
| 90.2 | Себестоимость продаж | Виды номенклатуры |  |  |  |  |
| 90.3 | Налог на добавленную стоимость | Виды номенклатуры | Ставка НДС |  |  |  |
| 90.4 | Акцизы | Виды номенклатуры |  |  |  |  |
| 90.5 | Налог с продаж | Виды номенклатуры | Ставка НП |  |  |  |
| 90.6 | Расходы на продажу | Виды номенклатуры |  |  |  |  |
| 90.9 | Прибыль/убыток от продаж | Виды номенклатуры |  |  |  |  |
| 91 | Прочие доходы и расходы | Прочие доходы и расходы | Бизнес-процессы и подсистемы управления | Подразделения | Проекты |  |
| 97 | Расходы будущих периодов | Расходы будущих периодов | Бизнес-процессы и подсистемы управления | Подразделения | Проекты |  |
| 004 | Товары, принятые на комиссию | Номенклатура | Контрагенты | Проекты | Склады/места хранения |  |

Организация А реализовала организации Б товары трех видов на сумму 12000 рублей, в т.ч НДС 18% - 1830 рублей, и организации В товары двух видов - на сумму 6000 рублей, в т.ч. НДС 18% - 915 рублей – См. Таблицу 3.

Таблица 6. Пример проводок, отражающих операцию по реализации товара.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание проводки | Дебет | | | Кредит | | | Сумма, кол-во |
| № счета | Направление аналитики | Объект аналитического учета | № счета | Направление аналитики | Объект аналитического учета |
| Реализация товара фирме Б (отгрузка) | 62 | Контрагенты | Фирма Б | 90.1 | Виды номенклатуры | Товары | 12000 |
| Договоры | №3 02.09.02 | Проекты | нет |
| Основания расчетов с покупателями | За товары |
| Ставка НДС | 18% |
| Форма оплаты | Безналичные расчеты | Ставка налога с продаж | Без налога |
| Реализация товара фирме Б (списание покупной стоимости товаров) | 90.2 | Виды номенклатуры | Товары | 41 | Номенклатура | Товар Х | 2000 |
| 10 шт |
| Склады/места хранения | Склад №1 |  |
| Сотрудники | Петров В.В. |
| Проекты | нет |
| 90.2 | Виды номенклатуры | Товары | 41 | Номенклатура | Товар Y | 1200 |
| 4 шт |
| Склады/места хранения | Склад №2 |  |
| Сотрудники | Седов А.А. |
| Проекты | нет |
| 90.3 | Виды номенклатуры | Товары | 41 | Номенклатура | Товар Z | 1800 |
| 5 шт |
| Склады/места хранения | Склад №1 |  |
| Сотрудники | Петров В.В. |
| Проекты | нет |

Таблица 6. Продолжение

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание проводки | Дебет | | | Кредит | | | Сумма, кол-во |
| № счета | Направление аналитики | Объект аналитического учета | № счета | Направление аналитики | Объект аналитического учета |
| Начислен НДС | 90.3 | Виды номенклатуры | Товары | 68.2 | Виды платежей в бюджет и фонды | Налог: начислено/ уплачено | 1830 |
| Ставка НДС | 18% |
| Реализация товара фирме В (отгрузка) | 62 | Контрагенты | Фирма В | 90.1 | Виды номенклатуры | Товары | 6000 |
| Договоры | №5 01.12.02 | Проекты | нет |
| Основания расчетов с покупателями | За товары | Ставка НДС | 18% |
| Форма оплаты | Безналичные расчеты | Ставка налога с продаж | Без налога |
| Реализация товара фирме В (списание покупной стоимости товаров) | 90.2 | Виды номенклатуры | Товары | 41 | Номенклатура | Товар Х | 1000 |
| 5 шт |
| Склады/места хранения | Склад №1 |  |
| Сотрудники | Петров В.В. |
| Проекты | нет |
| 90.2 | Виды номенклатуры | Товары | 41 | Номенклатура | Товар Y | 1500 |
| 6 шт |
| Склады/места хранения | Склад №2 |  |
| Сотрудники | Седов А.А. |
| Проекты | нет |
| Начислен НДС | 90.3 | Виды номенклатуры | Товары | 68.2 | Виды платежей в бюджет и фонды | Налог: начис-лено/ уплачено | 915 |
| Определена прибыль от реализации | 90.9 | Виды номенклатуры | Товары | 99 | Прибыли и убытки | Прибыль (убы-ток) от продаж | 7500 |

Как видно из этого примера, в рамках проведения в учете одной финансовой операции, в целях управленческого учета одновременно осуществляется оперативный количественно-суммовой учет товаров по каждой номенклатурной позиции, в разрезе мест хранения, материально-ответственных лиц и проектов.

Такая система позволяет оперативно формировать отчеты по указанным направлениям аналитики для целей управления, в данном случае управления запасами и управления закупками.

Организация С оказала организации А маркетинговые услуги на сумму 9000 рублей, в т.ч. НДС 18% - 1373 рублей. Организация D оказала организации А услуги по техническому обслуживанию оргтехники на сумму 3000 рублей, в т.ч. НДС 18% - 458 рублей. Данные расходы организация А отнесла на издержки обращения, см. Таблицу 7.

Таблица 7. Пример проводок, отражающих произведенные затраты.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание проводки | Дебет | | | Кредит | | | Сумма, кол-во |
| № счета | Направление аналитики | Объект аналитического учета | № счета | Направление аналитики | Объект аналитического учета |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Учтены услуги, оказанные сторонней организацией (фирмой С) | 44 | Издержки обращения | Расходы на исследование конъюнктуры рынков | 60 | Контрагенты | Фирма С | 7500 |
| Бизнес-процессы и подсистемы управления | Продажи | Договоры | №25 12.11.02 |
| Подразделения | Отдел маркетинга и планирования | Форма оплаты | Безналичные расчеты |
| Проекты | Продвижение товара G | Направления деятельности | Текущая |

Таблица 7. Продолжение

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Выделен НДС по услугам сторонних организаций | 19 | Контрагенты | Фирма C | 60 | Контрагенты | Фирма С | 1373 |
| Счета-фактуры полученные | №30 31.12.02 | Договоры | №25 12.11.02 |
| Форма оплаты | Безналичные расчеты |
| Направления деятельности | Текущая |
| Учтены услуги, оказанные сторонней организацией (фирмой D) | 44 | Издержки обращения | Услуги по обслуживанию оборудования | 60 | Контрагенты | Фирма D | 2500 |
| Бизнес-процессы и подсистемы управления | Воспроизводство внеоборотных активов | Договоры | №12 05.01.03 |
| Подразделения | Административно-хозяйствен-ный отдел | Форма оплаты | Расчеты наличными |
| Проекты | нет | Направления деятельности | Текущая |
| Выделен НДС по услугам сторонних организаций | 19 | Контрагенты | Фирма D | 60 | Контрагенты | Фирма D | 458 |
| Счета-фактуры полученные | №51 15.01.03 | Договоры | №12 05.01.03 |
| Форма оплаты | Расчеты наличными |
| Направления деятельности | Текущая |

Данный пример иллюстрирует, как можно в процессе формирования проводок одновременно формировать регистры управленческого учета – группировать затраты по бизнес-процессам и подсистемам управления, по подразделениям, по проектам.

Бизнес-процесс – совокупность различных операций, которые взятые вместе, создают результат (продукт, услугу), имеющую ценность для потребителя, клиента или заказчика.

Например, для предприятия оптовой торговли можно выделить такие бизнес-процессы, как развитие, продажи, производство (приемка, хранение и отгрузка товара), закупки, воспроизводство внеоборотных активов, воспроизводство персонала, денежные расчеты. Сумма затрат по всем бизнес-процессам не равна общей сумме затрат по предприятию, поскольку в первом случае не учитываются затраты на содержание систем управления: стратегического планирования, инвестиционного планирования, годового (квартального) планирования, оперативного учета, бухгалтерского учета, безопасности и т.д., которые в совокупности образуют систему управления торговым предприятием. Отметим, что группировка затрат по бизнес-процессам и системам управления не равносильна группировке затрат по функциональным подразделениям, поскольку, с одной стороны, отдельные функции, например планирование, могут исполняться в нескольких подразделениях, а, с другой стороны, несколько бизнес-процессов могут выполняться в рамках одной структурной единицы. Таким образом, сведения о распределении затрат в разрезе бизнес-процессов и систем управления позволяют вести анализ об эффективности достижения полученного результата.

3.2. Возможности применения автономной модели учета в отечественной практике.

Рассмотрим возможность применения автономной модели в России. Сама модель была описана в п.2.2. (вариант первый) предыдущей части данной курсовой работы. В автономной модели системы финансового и управленческого учета связаны между собой, поскольку отражают хозяйственные операции одного предприятия. В то же время каждая система обособлена и балансируется самостоятельно. Счета управленческого учета, на которых возникает сальдо на отчетную дату дублируются в финансовом учете. К ним относятся:

20 «Основное производство»

21 «Полуфабрикаты собственного производства»

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

42 «Торговая наценка»

43 «Готовая продукция»

44 «Расходы на продажу»

45 «Товары отгруженные»

Передача данных из одной системы в другую осуществляется с помощью специально выделяемого передаточного счета, в качестве которого используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Все счета финансмовой системы по хозяйственным операциям, данные о которых передаются в систему производственного учета или получаются из нее, корреспондируются со счетом 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Этот счет в данном случае входит в систему финансового учета. Все счета управленческой системы учета, передающие (или получающие) информацию в систему финансового учета также корреспондируются со счетом 79 «Внутрихозяйственные расчеты». В этом случае счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» принадлежит к системе управленческого учета.

Хозяйственные операции также отражаются на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», что на каждую отчетную дату он закрывается и сальдо не имеет.

Рассмотрим отражение основных операций на счетах управленческого и финансового бухгалтерского учета с помощью простого примера. В таблице представлены счета производственного (управленческого) учета. (См. приложение 1).

На основании бухгалтерских проводок на счетах системы управленческого учета (см. приложение 2) составлен регистр бухгалтерского учета по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (см. приложение 3). Обороты по дебету и кредиту счета совпадают, следовательно все хозяйственные операции корреспондирующие с системой финансового учета, проведены по соответствующим счетам управленческого учета.

Все счета сметы управленческого учета закрываются и сальдо не имеют (см. приложение 4). Эта система направлены на создание внутрихозяйственной, внутрипроизводственной информации. Она требует развитого аналитического учета, который зависит от организации структуры предприятия, потребности в управлении.

Как видно из таблицы (см. приложение 4) обороты по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»в системах управленческого и финансового учета одинаковы, хотя по форме в них отражены как будто различные операции. На самом деле – это одни и те же операции, зарегистрированные «зеркально» в противоположных частях (дебет/кредит) счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Различные авторы придерживаются различных точек зрения. Многие специалисты считают автономную модель наиболее прогрессивным подходом к учету в условиях рыночной экономики. Другие утверждают, что введение одинаковых счетов для финансового и для управленческого учета с одинаковыми номерами, но с отличительными штрихами или звездочками, бесперспективно, поскольку техническая система бухгалтерского учета – знаковая система. Применение одних и тех же знаков счетов для финансового и для управленческого учета вносит путаницу в кодировку и корреспонденцию счетов.

Заключение

Значимость данной курсовой работы обусловлена тем, что в условиях развития рыночной экономики ведение управленческого учета на предприятии приобретает все большее значение.

В данной курсовой работе была рассмотрена история возникновения финансового и управленческого бухгалтерского учета, их сравнительная характеристика и модели взаимосвязи.

В третьем вопросе были изучены возможности применения интегрированной и автономной моделей в отечественной практике, опираясь на действующий в настоящее время План счетов бухгалтерского учета.

На основании проведенной работы сделаны следующие выводы:

- бухгалтерский учет в целом наука, возникшая несколько веков назад;

- бухгалтерский учет продолжает развиваться, создаются новые системы бухгалтерского учета, осваиваются новые методики и технологии учета;

- существуют различные модели взаимосвязи финансового и управленческого учета (интегрированная и автономная);

- новый План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Министерства Финансов №94н от 31.10.2000 г., позволяет использовать на практике как интегрированную, так и автономную модели взаимосвязи финансового и управленческого учета.

- интегрированная модель более удобна и целесообразна в использовании в отечественной практике ведения бухгалтерского учета;

- недостаточность счетов управленческого учета не позволяет получать развернутую аналитическую информацию о доходах от продажи, рентабельности операций продажи и других важных показателях. Для этого нужна расширенная номенклатура счетов управленческого учета, на которую План счетов – 2001 года на рассчитан.

Исходя из полученных материалов и вышеперечисленных выводов, можно предложить следующие модели совершенствования.

Управленческий учет необходимо строить на основании индивидуального плана счетов управленческого учета. Вопрос о создании такого плана счетов необходимо решить централизованно только в общих чертах. Детали нужно отработать в каждой организации индивидуально. Общероссийский План счетов бухгалтерского учета ориентированный на привычный учет затрат и калькулировании себестоимости, для целей управленческого учета следует дополнить новыми счетами.

**Список литературы**

Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. 1983. М.: Финансы и статистика.

Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. 1995. М.: Финансы и статистика.

Бакаев А.С., Безруких П.С., Врублевский Н.Д. Бухгалтерский учет. Учебник. 2002.М.: Бухгалтерский учет.

Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. 1993. М.: Финансы и статистика.

Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2000. №19. С.63-65.

Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия. Бухгалтерский учет.1999. №4. С.97-102.

Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. Бухгалтерский учет. 2000. №5.

Палий В.Ф. Комментарий нового плана счетов бухгалтерского учета 2001 года. 2001.М.: Проспект.

Врублевский Н.Д. построение системы счетов управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2000. №17. С.63-68.

Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета. Бухгалтерский учет. 2000. №17. С.60-62.

Комментарий к новому плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности. 1992. Ярославль. ЯрГУ.

Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. 1975. М.

Палий В.Ф. Управленческий учет (с элементами финансового учета). Пособие. 1997.М.

Исаков А.М., Исакова Т.А. Проблемы построения управленческого учета в организации. 2002. ТГУ

Новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. 2002. М.: Элит-2000.

Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета. Под. ред. Бакаева А.С. М.: Информационные агентства «ИПБ – БИНФА». 2001.

Палий В.Ф., Палий В.В. Счета управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2001. №7. С.73-78.

Сысоев Н.И. Отражение затрат в управленческом учете. Бухгалтерский учет. 2002. №6. С.51-55.

Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного учета. Бухгалтерский учет. 2000. №17. С.59-67.

Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2000. №19. С.61-65.

Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность. Бухгалтерский учет. 2000. №18. С.51-59.

Положения по бухгалтерскому учету. М.: Кодекс. 2001.

Врублевский И.Д. Построение системы счетов управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2000. №17. С.63-67.

Валебникова Н.В., Василевич И.П. Современные тенденции управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2000. №18. С.53-59.

Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2000. №19. С.63.

Палий В.Ф. Комментарий нового Плана счетов бухгалтерского учета. 2001. М.: Проспект. 2001.

1. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. 1993. М: Финансы и статистика. [↑](#footnote-ref-1)
2. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. 1983. М: Финансы и статистика. [↑](#footnote-ref-2)
3. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? Бухгалтерский учет. 2000. №18. С. 51-59. [↑](#footnote-ref-3)
4. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. 1993. М: Финансы и статистика. [↑](#footnote-ref-4)
5. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2000. №19. С. 63-65 [↑](#footnote-ref-5)
6. Бокова Е.Е. Автоматизация управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2000. №25. С.55-59 [↑](#footnote-ref-6)
7. Повстен А. Постановка управленческого учета: опыт практиков. Финансовый директор. 2003. №5. С.32-35 [↑](#footnote-ref-7)
8. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия. Бухгалтерский учет. 1999. № 4. С. 97-102. [↑](#footnote-ref-8)
9. Палий В.Ф. Управленческий учет (с элементами финансового учета). Пособие.1997. М: Финансы и статистика [↑](#footnote-ref-9)
10. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета. Бухгалтерский учет. 2000. №17. С.60-62. [↑](#footnote-ref-10)
11. Палий В.Ф. Управленческий учет (с элементами финансового учета). Пособие. 1997. М. [↑](#footnote-ref-11)
12. Положения по бухгалтерскому учету. М.: Кодекс. 2001. [↑](#footnote-ref-12)
13. Палий В.Ф. Комментарий к новому Плану счетов бухгалтерского учета 2001 года. М.: Проспект. 2001. [↑](#footnote-ref-13)
14. Палий В.Ф. Комментарий к Новому плану счетов бухгалтерского учета 2001 года. М.: Проспект. 2001. [↑](#footnote-ref-14)
15. Палий В.Ф., Палий В.В. Счета управленческого учета. Бухгалтерский учет. 2001. №7. С. 73-78. [↑](#footnote-ref-15)