

Курбацких Юлия Владимировна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВЗАИМОСВЯЗИ
ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ**

Специальность 08.00.05 – «Экономика и управление народным хозяйством»

(экономика, организация и управление
предприятиями, отраслями, комплексами –
промышленность)

08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» (бухгалтерский
учет и экономический анализ)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Диссертационная работа выполнена в Пермском филиале
Института экономики Уральского отделения Российской академии наук

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Пыткин Александр Николаевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович

кандидат экономических наук, доцент
Васильев Леонид Витальевич

Ведущая организация – ГОУ ВПО «Уральская академия
государственной службы»

Защита состоится: «26» декабря 2006 г. в 11 часов на заседании диссертационного
совета ДМ.212. 275. 04 при ГОУ ВПО «Удмуртский государственный универси-
тет» по адресу: 426034, г. Ижевск, ул. Университетская, 1, корп. 4, ауд. 444.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке
ГОУ ВПО «Удмуртский государственный университет».

Автореферат разослан «24» ноября 2006 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат экономических наук,
профессор

Баскин А.С.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Предъявление новых требований к организации и ведению бухгалтерского учета в отечественной практике продиктовано интеграцией российской экономики в мировое рыночное хозяйство. Функционирование предприятий в рыночных условиях обуславливает значительное увеличение объема информации, возникающей как внутри предприятия, так и за его пределами и влечет за собой значительные изменения в учетной практике предприятий, бухгалтерский учет становится не только средством обработки и группировки экономической информации, но и профессиональной формой участия в управлении предприятием. Результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия представляют интерес не только непосредственно для управленческого персонала – менеджмента предприятия, но и для внешних пользователей – акционеров, потенциальных инвесторов, банков, конкурентов и др.

Необходимость формирования публичной финансовой отчетности, предопределила разделение системы бухгалтерского учета в масштабе предприятия на финансовый учет, призванный служить интересам внешних пользователей, и управленческий, цель которого удовлетворение интересов внутренних пользователей информации. Следовательно, процесс создания рыночной системы контроля за затратами и управления себестоимостью и результатами производственно-хозяйственной деятельностью неизбежно ведет к разделению бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Однако учетная система может функционировать эффективно только при условии обеспечения тесной взаимосвязи финансового и управленческого учета. Несмотря на то, что вопросы совершенствования взаимосвязи финансового и управленческого учета в условиях рынка, имеют особую значимость, поскольку именно полная, достоверная и оперативная информация в условиях нестабильной внешней среды призвана обеспечивать создание действенной системы контроля и управления деятельностью промышленного предприятия, в современной практике управления их изучению не уделяется должное внимание.

Область исследования соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК по научным направлениям:

08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами - промышленность): 15.1. – разработка новых и адаптация существующих методов, механизмов

и инструментов функционирования экономики, организации и управления хозяйственными образованиями промышленности; 15.4. – инструменты внутрифирменного и стратегического планирования на промышленных предприятиях, отраслях и комплексах;

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1. Бухгалтерский учет и экономический анализ): 1.3. – Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов; 1.12. – Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ.

Степень разработанности проблемы. Изучение теории и практики финансового и управленческого учета в различных отраслях экономики активно ведется отечественными и зарубежными специалистами.

Среди зарубежных ученых, рассматривающих вопросы взаимосвязи финансового и управленческого учета, следует отметить работы Дж.Арнольда, А.Гамильтона, К.Друри, А.Маршалла, Р.Мюллендорфа, Б.Нидлза, Р.Оуэна, Ж.Ришара, Дж.Ростера, Ф.Тейлора, К.В.Хюлле, Ч.Хорнгрена, Р.Энтони и др.

Ведут активную работу и занимаются исследованиями финансового и управленческого учетов такие российские ученые как: Е.В.Акчурина, М.И.Баканов, М.В.Вахрушин, В.Б.Ивашкевич, А.В.Казин, М.М.Каверин, Т.П.Карпова, В.Э.Керимов, В.В.Ковалева, И.Г.Кондратов, А.Ф.Крюков, Ю.А.Мишин, В.Д.Новодворский, С.А.Николаева, В.Ф.Палий, Л.П.Солодко, А.Д.Шеремет и др.

Уральская научная школа в исследовании проблем взаимосвязи финансового и управленческого учета, представлена работами Р.А.Алборова, Н.М.Блаженковой, С.А.Бороненковой, Т.В.Зыряновой, Е.Н.Лавренчук, В.И.Некрасова, Н.Б.Полыгалиной, А.Н.Пыткина, А.И.Татаркина и др.

Недостаточная теоретическая и методическая разработанность проблемы совершенствования взаимосвязи финансового и управленческого учета, ее актуальность и возрастающая практическая значимость предопределили выбор темы и основных направлений диссертационного исследования.

Цель исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии.

Поставленная цель потребовала решения ряда взаимосвязанных задач:

– исследовать и уточнить сущность и место взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятии, систематизировать методологические основы ее формирования;

- определить основные тенденции и особенности взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии;
- разработать организационно-экономическую модель эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии;
- обосновать основные этапы и выработать рекомендации по автоматизации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии с применением современных компьютерно-информационных технологий.

Объектом исследования явились промышленные предприятия, расположенные на территории Пермского края.

Предмет исследования – организационно-экономические отношения, возникающие в процессе совершенствования взаимосвязи финансового и управленческого учета и ее взаимодействия с общей системой управления промышленным предприятием.

Теоретической и методологической основой исследования являются научные труды и разработки отечественных и зарубежных специалистов по финансовому и управленческому учету в разных отраслях экономики, учетная политика, внутренние методические материалы, стандарты, используемые на практике работы промышленных предприятий, теоретические и практические рекомендации научных конференций и семинаров по теме исследования.

Основные методы исследования. В работе использованы общенаучные методы бухгалтерского, финансового, налогового и управленческого учета, экономического и финансового анализа, информационного обеспечения управленческих решений. Для решения отдельных задач применялись методы экономико-математического моделирования, статистики.

Информационной базой диссертационного исследования послужили данные органов статистики, фактические материалы, характеризующие различные аспекты финансового и управленческого учета и системы управления промышленных предприятий.

В диссертации нашли отражение результаты научно-исследовательских работ, выполненных автором и при его участии.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании ряда предложений по совершенствованию и формированию эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета в контуре системы управления промышленным предприятием, отвечающих перспективным на-

правлениям развития финансового и управленческого учета.

В процессе исследования получены следующие теоретические и практические результаты, определяющие научную новизну и являющиеся предметом защиты:

- уточнена сущность и место взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятии, систематизированы методологические основы ее формирования;
- выявлены основные тенденции и классифицированы особенности взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии;
- разработана организационно-экономическая модель эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии;
- предложены основные этапы и рекомендации по автоматизации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии с применением современных компьютерно-информационных технологий.

Практическая значимость работы состоит в том, что содержащиеся в диссертации методические и практические рекомендации позволяют организовать и усовершенствовать взаимосвязь финансового и управленческого учета на промышленных предприятиях, повысить эффективность управленческих решений и приблизить их к реальному времени.

Материалы диссертации могут служить основой для совершенствования взаимосвязи систем финансового и управленческого учета и системы менеджмента предприятий различных отраслей экономики.

Кроме того, отдельные результаты исследования могут быть использованы в преподавании курсов «Управленческий учет», «Бухгалтерский учет», «Финансовый менеджмент», «Анализ финансово-хозяйственной деятельности».

Апробация работы. Методологические положения и практические рекомендации реализованы в процессе совершенствования и формирования эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятиях ЗАО «Транспортная компания «ЛУКойл-Транс» и ОАО «Пермское транспортное предприятие».

Отдельные положения диссертационного исследования используются в научных разработках Пермского филиала Института экономики УрО РАН.

Результаты исследования используются в учебном процессе в НОУ ДПО «Пермский академический учебный центр» и в Пермском государственном университете.

Публикации. Результаты научных исследований нашли отражение в 5 научных публикациях, общим объемом 9,95 п.л. (личный вклад автора 9,45 п.л.).

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

Содержит 150 страниц основного текста, включает 10 рисунков, 11 таблиц, приложения, список литературы из 160 наименований.

Содержание работы. *Во введении* обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены цели и задачи, сформулирована научная новизна и практическая значимость научных результатов.

В первой главе диссертации «Теоретико-методологические основы организации взаимосвязи финансового и управленческого учета» определены место и роль взаимосвязи финансового и управленческого учета в управлении предприятием. Рассмотрены принципы и методологический базис организации взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятии, а также существующие на сегодняшний день модели взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятии.

Во второй главе диссертации «Особенности организации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии» проведен анализ современного уровня организации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии, рассмотрена методика оценки влияния взаимосвязи финансового и управленческого учета на эффективность управленческих решений на промышленном предприятии, обозначено необходимое организационно-экономическое и техническое обеспечение взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии.

В третьей главе диссертации «Эффективная модель организации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии» обоснован концептуальный подход к организации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии, предложена организационно-экономическая модель эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии; рассмотрены основные этапы и процедуры автоматизации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии.

В заключении сформулированы основные выводы и результаты проведенного исследования вопросов совершенствования взаимосвязи финансового и управленческого учета.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнена сущность и место взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятии, систематизированы методологические основы ее формирования.

Становление и развитие рыночных отношений в экономике России привело к тому, что принятие управленческих решений стало иметь небывало высокую цену. Конкурентоспособность предприятия напрямую зависит от качества и полноты информационного обеспечения, как менеджмента предприятия, так и его окружения – внешних инвесторов (акционеров), не участвующих прямо в управлении, кредиторов, поставщиков, покупателей и других деловых партнеров, государственных органов (налоговых служб, комиссии по ценным бумагам и биржам, статистических органов и др.).

Рыночные условия хозяйствования предопределили разделение единой бухгалтерии на:

финансовый учет – предназначенный для обеспечения взаимоотношений предприятия с государством и другими сторонними пользователями информации о деятельности предприятия;

управленческий учет – призван обеспечить информацией руководителей и менеджеров предприятия, ответственных за конкретные сферы влияния и виды деятельности, информация данного вида учета строго конфиденциальна.

Управленческий и финансовый учет существенно отличаются друг от друга, в обобщенном виде эти различия можно представить следующим образом (табл.1).

Таким образом, значительные отличия финансового и управленческого учета являются подтверждением их права на существование в отдельности.

Однако, между управленческим и финансовым учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы предприятия. Общепринятые принципы финансового учета могут действовать также и в управленческом учете, поскольку руководители предприятий в своей деятельности не могут руководствоваться исключительно непроверяемыми, субъективными оценками и мнениями. Кроме того, информация обеих подсистем используется для принятия необходимых управленческих решений.

Таблица 1.

Основные отличия финансового и управленческого учета

Критерии деления	Финансовый учет	Управленческий учет
Цель	Предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности с целью получения объективной оценки финансового положения предприятия, его платежеспособности, степени рентабельности инвестиций.	Обеспечение полной оперативной информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей, для выработки ими рекомендаций на будущее на основе анализа хозяйственных операций.
Пользователи	Внешние.	Внутренние.
Объекты учета	Предприятие в целом, на крупных предприятиях с многоотраслевой деятельностью учет ведется по каждой отрасли, т.е. по большим сегментам предприятия.	Любые подразделения предприятия: отделы, цеха, участки, рабочие места. Объектом учета также может выступать отдельная управленческая задача, хозяйственная операция, определенная область деятельности.
Юридическая обязательность ведения учета	Ведение учета установлено требованиями ФЗ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ.	Ведение учета напрямую зависит исключительно от высшего менеджмента предприятия.
Регулирование	Ведение финансового учета четко регламентировано, регулируется государственными нормативными актами и национальными стандартами.	Не существует - нормы и правила ведения управленческого учета устанавливаются руководством предприятия.
Периодичность	Установлены строго определенные сроки – она составляется и представляется по окончании каждого квартала и за год.	Строгой периодичности нет – сроки представления отчетов устанавливаются непосредственно руководством предприятия.
Степень открытости информации	Информация финансового учета открыта для ее пользователей и не является для них коммерческой тайной. Она носит публичный характер и в некоторых случаях заверяется независимыми аудитором.	Управленческий учет субъективен и конфиденциален. Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия является его коммерческой тайной.
Система Регистрации	Двойная запись.	Все виды учетных измерителей: натуральные, трудовые, денежные.
Измерители	Денежные.	Любые.
Надежность	Объективная (оценка прошлых событий)	Субъективная (вероятностный характер)
Степень ответственности	За нарушения правил ведения финансового учета предусматривается административная и уголовная ответственность для руководителей предприятия.	Работники, занятые в сфере управленческого учета, несут дисциплинарную ответственность за искаженные данные управленческого учета и за определенные проступки.

Финансовый и управленческий учет находятся в тесной взаимосвязи (рис.1), представленной следующими элементами:

- общими исходными данными первичного учета, которые используются в финансовом и управленческом учете – это хозяйственные операции предприятия,

разница лишь в группировках, условиях принятия к учету и оценках стоимости, в которых ее использует каждый вид;

- преемственностью и комплексностью использования первичных данных;
- единством норм и нормативов, а также справочной информации в целом;
- дополнением информации одного вида учета данными другого;
- взаимосвязью методов финансового и управленческого учета и их элементов;
- близостью учетной информации с местами принятия решений;
- совпадением принципов учета;
- единством подхода к разработке задач управленческого и финансового учета производства при разработке или модернизации систем автоматизированного управления производственно-хозяйственной деятельности на предприятии.



Рис.1. Взаимосвязь финансового и управленческого учета в контуре системы бухгалтерского учета предприятия.

В ходе проведения исследования взаимосвязи финансового и управленческого учета, автором было выявлено, что в каждом из видов учета присутствуют свои определенные особенности, однако они имеют и общие характеристики, которые заключаются в системе построения, методике применения, и, что самое важное, в финансовом и управленческом учете в процессе текущего управления производством в качестве единых объектов выступают материальные и трудовые ресурсы.

Каждый из видов учета представляет собой «регулятор» и включает в себя элементы единой системы, которая предусматривает прямые и обратные связующие звенья при выполнении функций наблюдения, соизмерения разносторонних характеристик производственной деятельности или его составных частей, обра-

ботки информации по источникам первичной документации.

Таким образом, взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом представляет собой систему, проявляющуюся через элементы метода, объекты учета и единство исходной информации. Следовательно, ее формирование на предприятии и дальнейшее совершенствование должно базироваться на определенных методологических основах, включающих множество элементов, взаимодействующих друг с другом и образующих определенную целостность единства (рис.2).

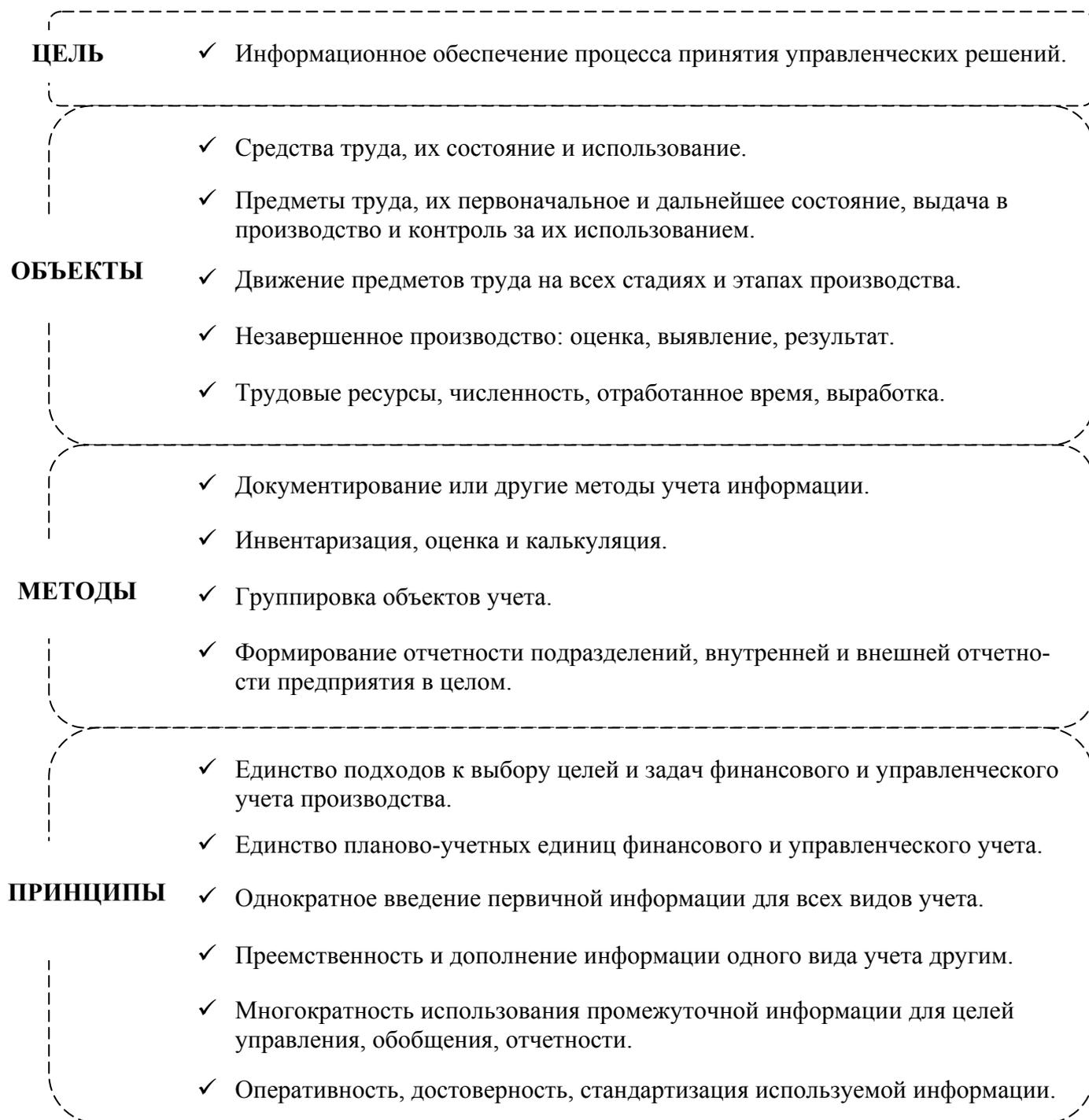


Рис.2. Методологические основы взаимосвязи финансового и управленческого учета.

Все виды учета, применяемые на предприятии, в том числе управленческий и финансовый, тесно взаимосвязаны между собой и в совокупности представляют собой единую учетную систему предприятия.

Каждый вид учета применяет особые методы отражения хозяйственной деятельности и ее контроля, исследует определенные стороны экономики предприятия, при этом они органично дополняют друг друга. На современном уровне развития экономики менеджменту предприятий необходимы действенные инструменты управления производственно-хозяйственной деятельностью на всех уровнях принятия управленческих решений. Именно взаимосвязь финансового и управленческого учета является реальным инструментом эффективного управления предприятием и в то же время существенно влияет на каждый из учетов.

2. Выявлены основные тенденции и классифицированы особенности формирования взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии.

Принцип эффективности управления промышленным предприятием в рыночных условиях предопределил необходимость организационной и методологической перестройки системы бухгалтерского учета. Он разделился на две отрасли учета – финансовый и управленческий, однако, несмотря на деление эти две системы находятся в тесной взаимосвязи, совершенствование которой и эффективное использование могут способствовать повышению эффективности менеджмента предприятия в целом.

Развитие взаимосвязи финансового и управленческого учета характеризуется общими тенденциями и специфическими чертами:

- значительно увеличивается объем информации, возникающей в процессе производственно-хозяйственной деятельности промышленного предприятия, которая представляет интерес как для целей финансового, так и для управленческого учета, в связи с чем, наблюдается тенденция сближения всех видов учета;
- рост требований к управленческой информации со стороны внутреннего менеджмента и внешних пользователей влечет повышение качества учетной информации, устранение дублирования и параллелизма в получении экономических показателей, посредством совершенствования взаимосвязи финансового и управленческого учета;
- увеличение скорости принятия управленческих решений как комплексной реакции учитывающей изменения внутренней и внешней бизнес-среды;

- усиление контрольных функций информации, формируемой в рамках взаимосвязи финансового и управленческого учетов;
- повышение автоматизации учета и использования электронных вычислительных машин для получения оперативной, достоверной информации, необходимой для целей управления;
- появление новейших методов управленческого и финансового учета.

Активизация внимания к формированию и совершенствованию взаимосвязи финансового и управленческого учета в учетной практике современных промышленных предприятий, знаменует переход от подхода к финансовому и управленческому учету как независимым обособленным системам к их восприятию как тесно взаимосвязанных информационных систем.

Особенности формирования взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленных предприятиях складываются под влиянием множества факторов, основными среди которых являются:

- приоритетность макро- и микроэкономических интересов государства и предприятия в частности;
- политическая стабильность в стране и законодательная защита интересов собственников;
- степень вовлеченности инвесторов в управление бизнесом;
- учет инфляции при формировании финансовой и управленческой отчетности;
- информационные потребности пользователей учетной информации;
- приоритетная роль одного из учетов – финансового, управленческого или налогового, определяет структуру финансовой отчетности и систему организации бухгалтерского учета в целом;
- степень развития производства, менеджмента, финансовой системы, подготовка профессиональных кадров в совокупности влияют на формирование и эффективность взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии.

Формирование системы взаимосвязи финансового и управленческого учета происходит под воздействием всей совокупности вышеперечисленных факторов, причем разнообразие форм взаимосвязи учетных систем объясняется различной степенью сочетаемости рассмотренных выше факторных вариантов. Особенности взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятии в больше сте-

пени определяется его учетной политикой, принятой для нужд финансового учета.

В таблице 2 показано, каким образом положения учетной политики для нужд финансового учета могут быть использованы при ведении управленческого учета.

Таблица 2.

Взаимосвязь финансового и управленческого учета посредством учетной политики промышленного предприятия.

Положения, утверждаемые в учетной политике	Для целей ведения финансового учета	Для целей ведения управленческого учета
Способы оценки фактов хозяйственной деятельности.	Устанавливаются в соответствии с нормативными документами.	Специальные способы оценки (в том числе количественные и качественные).
Способы погашения стоимости активов.		Могут использоваться иные способы.
Рабочий план счетов.	Разрабатывается в соответствии с нормативными документами.	Вводятся дополнительные счета и субсчета, применяется расширенная аналитика.
Формы первичных документов, отличные от типовых.	Разрабатываются самостоятельно.	Используются единые формы для нужд финансового и управленческого учета.
Формы внутренней отчетности.	Разрабатываются самостоятельно, но с ориентацией на нужды финансового учета.	Использование необходимого количества дополнительных форм отчетности, охватывающих деятельность подразделений предприятия.
Порядок организации документооборота.	Регламентированный.	Дополнительно стандартизирован.
Порядок проведения инвентаризации.	Нормативный.	Оперативно-выборочный, расчетный.
Порядок осуществления контроля за хозяйственными операциями.	Внешний аудит.	Внутренний аудит.

Управленческий и финансовый учет находятся в одном информационном поле, особенности взаимосвязи финансового и управленческого учета можно классифицировать следующим образом (рис. 3):

вариант 1: финансовый и управленческий учет полностью независимы друг от друга – взаимосвязь осуществляется через информационное поле, учетные системы автономные;

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

вариант 3: управленческий учет представляет собой комплексную систему, включающую финансовый учет.

На практике особенности организации взаимосвязи финансового и управленческого учета проявляются посредством введения для них отдельной корреспонден-

денции счетов (двухкруговая система).

При этом счета подразделяются на счета финансового и управленческого учета не формально, а отражают реальные обороты указанных подсистем, каждый из этих счетов имеет свои достоинства и недостатки и используется в тех или иных конкретных условиях.

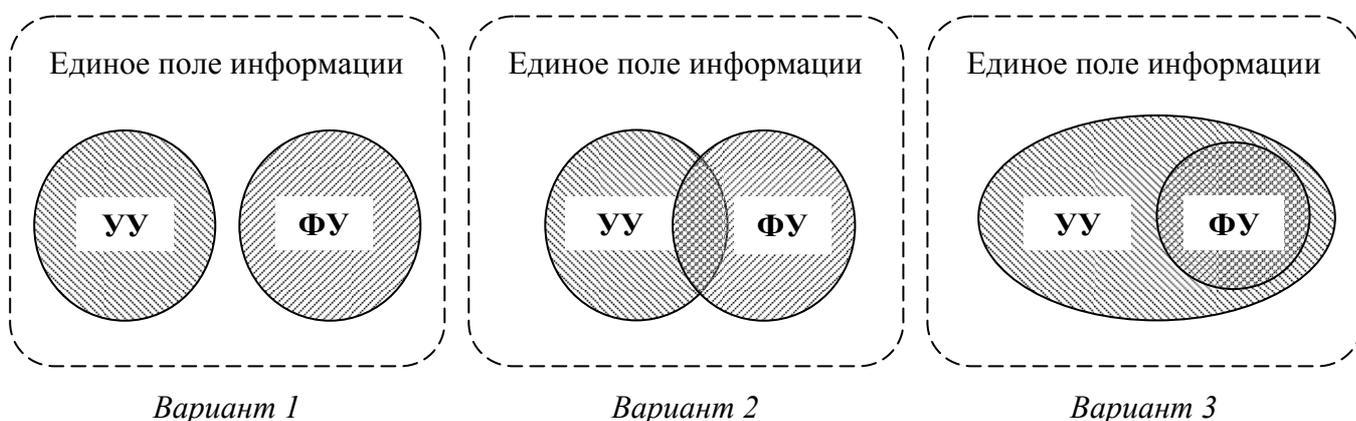


Рис.3. Взаимосвязь финансового и управленческого учета.

В зависимости от типа и уровня предприятия на практике применяется один из вышеописанных вариантов взаимосвязи финансового и управленческого учета:

вариант 1: используются парные контрольные счета одного и того же наименования (*отраженные, зеркальные счета, или счета-экраны*). Через эти счета обороты финансового и управленческого учета разграничиваются изначально, аналитическая информация управленческого учета расшифровывает синтетическую информацию финансового учета;

вариант 2: взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом осуществляется при помощи *контрольных счетов*. К ним относятся счета доходов и расходов или элементов затрат финансовой бухгалтерии, обороты с которых зачисляются на соответствующие счета управленческой бухгалтерии;

вариант 3: применяются специальные передаточные счета, через которые передаются обороты из одной подсистемы в другую. Это самый простой вариант, в котором операции управленческого учета отражаются на соответствующих бухгалтерских счетах и эти бухгалтерские счета фактически являются счетами управленческого учета.

Порядок переноса и формирования взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии представлен в табл. 3 и 4.

Таблица 3.

Построение учетных записей при интегрированной взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятии ЗАО «Транспортная компания «ЛУКОЙЛ – Транс».

Юридическое содержание операции	Экономическое содержание операции	Проводки в бухгалтерском учете	Порядок переноса данных в управленческую базу	Проводки в управленческом учете
Продажа продукции сторонним организациям	Поступление денежных средств от покупателя на расчетный счет.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт41,43; Дт51 Кт62.	На следующий день по результатам предыдущего дня итоговыми записями на основании данных бухгалтерии ¹ .	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт41,43; Дт51 Кт62.
	Поступление денежных средств в «управленческую» кассу. Эти операции в бухгалтерском учете не отражаются.	-	Заносятся в базу по факту каждой операции с ведением аналитического учета по покупателям на основании оперативной информации отдела продаж.	Дт62 Кт90-1; Дт90-2 Кт41,43; Дт 53 «Управленческая касса» Кт62.
Продажа товаров внутри холдинга	Перемещение товара без реального финансового результата.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт41,43; Дт51 Кт62.	На следующий день после операции на основании данных бухгалтерии. Проводка осуществляется если товар переходит из одного центра ответственности к другому	Дт41,43 Кт41,43
Предоставление услуг организациям внутри холдинга	Использование технических фирм для налогового-сберегающих схем.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт20,26; Дт51 Кт62.	Операция не отражается в управленческом учете.	-

¹ Кроме того, здесь и далее в управленческий учет заносится информация о направлении бизнеса, центре ответственности, категории и признаках затрат

Таблица 4.

Построение учетных записей при автономной взаимосвязи финансового и управленческого учета предприятия ОАО «Пермское транспортное предприятие».

Юридическое содержание операции	Экономическое содержание операции	Проводки в бухгалтерском учете	Порядок переноса данных в управленческую базу	Проводки в управленческом учете
Продажа продукции сторонним организациям	Поступление денежных средств от покупателя на расчетный счет.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт41,43; Дт51 Кт62.	На следующий день по результатам предыдущего дня итоговыми записями на основании данных бухгалтерии.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт41,43; Дт51 Кт62.
Продажа товаров внутри холдинга	Перемещение товара с определением реального финансового результата.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт41,43; Дт51 Кт62.	На следующий день после операции на основании данных бухгалтерии. Проводка осуществляется, если товар переходит из одного центра ответственности к другому.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт41,43; Дт51 Кт62.
Предоставление услуг организациям внутри холдинга	Использование технических фирм для налогооблагающих схем.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт20,26; Дт51 Кт62.	На следующий день после операции на основании данных бухгалтерии. Проводка осуществляется, если услуга оказана одним центром ответственности другому.	Дт62 Кт90-1; Дт90-3 Кт68, субсчет «Расходы по НДС»; Дт90-2 Кт20,26; Дт51 Кт62.

Эти варианты, хотя и представляют собой разновидности автономии и интеграции, фактически реализованы в единой системе счетов. Они могут быть организованы при условии, что принципы, принятые в управленческом и финансовом учете, совпадают, чего на практике может и не быть.

3. Разработана организационно-экономическая модель эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии.

Целесообразность применения того или иного варианта взаимосвязи финансового и управленческого учета определяется даже не размерами предприятия и объемами осуществляемых хозяйственных операций, а степенью отличий методологий управленческого и финансового учета. То есть организация финансового и управленческого учета в единой системе счетов не всегда позволяет учесть специфику принципов управленческого учета, а наличие автономных систем финансового и управленческого учета ведет к повышению трудоемкости работ, дублированию информации, появлению расхождений.

На наш взгляд, наиболее эффективным является интегрированный вариант – ведение финансового и управленческого учета в разных планах счетов, но в рамках единой автоматизированной системы (рис. 4).

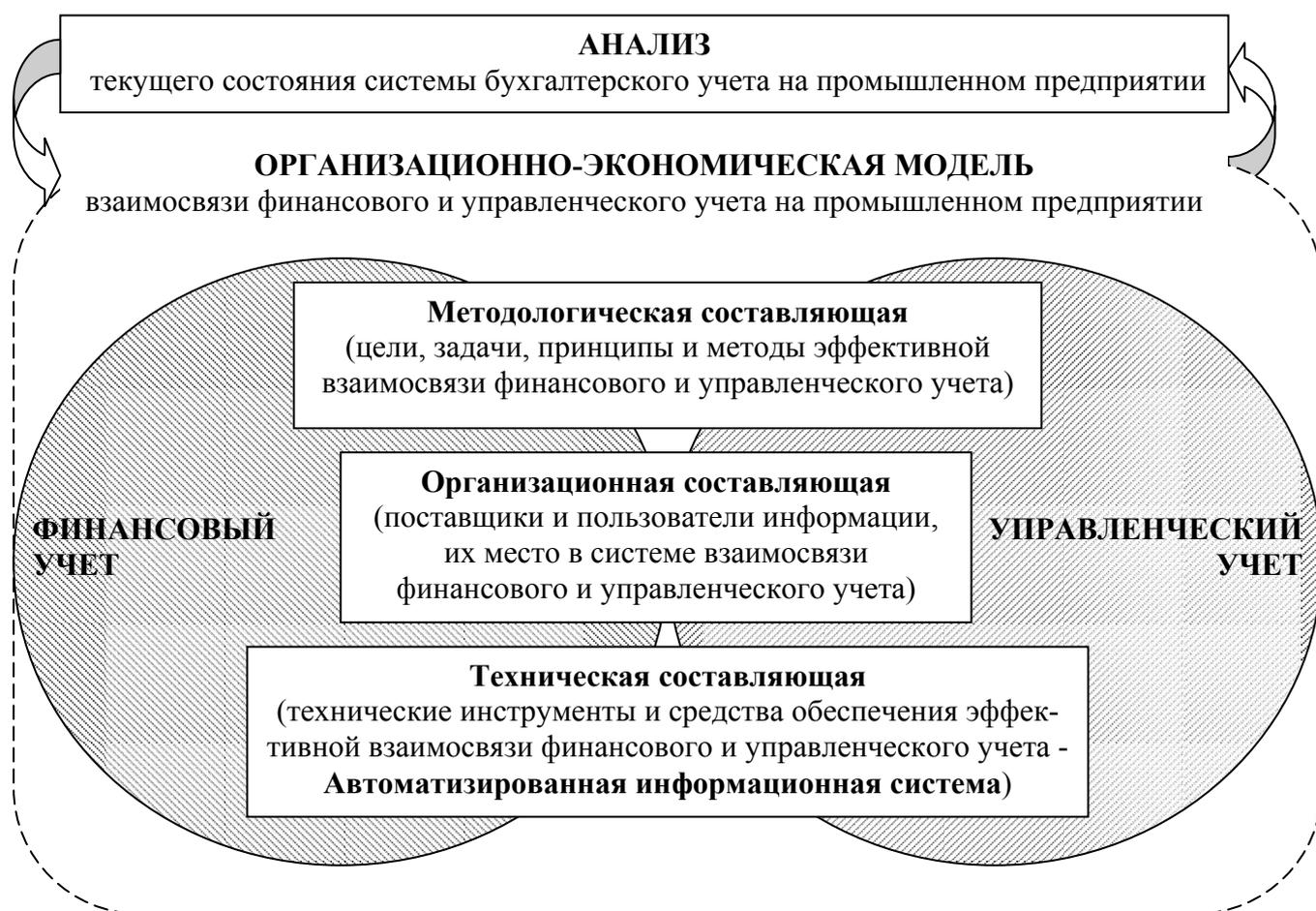


Рис.4. Организационно-экономическая модель взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии

Целью разработки организационно-экономической модели эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии является достижение финансовой прозрачности и получение достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и входящих в нее подразделений, разработка системы внутреннего документооборота и основных форм отчетности, повышение эффективности производственного менеджмента в целом.

Совершенствование системы взаимосвязи финансового и управленческого учета направлено на достижение двух главных целей:

1. Совершенствование учета активов предприятия, определения результатов хозяйственной деятельности и составления периодической отчетности, представляемой акционерам (владельцам), кредиторам, государственным органам и менеджерам;

2. Повышение эффективности обеспечения руководства и менеджеров предприятия информацией, необходимой для принятия управленческих решений.

Первая из перечисленных выше целей достигается посредством совершенствования элементов финансового учета, вторая – посредством совершенствования элементов управленческого учета.

Совершенствование взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии и формирование ее эффективной модели целесообразно начинать с анализа существующей системы бухгалтерского учета в целом. К конкретным мероприятиям такого анализа можно отнести:

- анализ существующих на предприятии подсистем финансового и управленческого учета;
- анализ учетной политики предприятия и адекватности избранных способов учета для получения информации в целях принятия управленческих решений;
- анализ сложившейся практики составления и оценки управленческих отчетов, качества содержащейся в них информации;
- анализ структуры и методов работы финансово-экономических служб предприятия;
- анализ роли и места этих служб в общей системе управления;
- анализ системы планирования (бюджетирования);
- анализ стратегии развития предприятия (цели и задачи экономического развития предприятия на долгосрочную перспективу, ожидаемое направление инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач).

На основе результатов проведенного анализа разрабатывается организационно-экономическая модель эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета, которая в общем виде включает три составляющие: методологическую, организационную и техническую:

1. *Методологическая составляющая* определяет цели, задачи, принципы, функции и методы формирования эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета;

2. *Организационная составляющая* определяет, поставщиков и пользователей информации исходя из которой принимаются управленческие решения, и определяет их роль в системе взаимосвязи финансового и управленческого учета;

3. *Техническая составляющая* призвана ответить на вопрос: какие технические средства необходимы для эффективного функционирования взаимосвязи финансового и управленческого учета. Для обеспечения эффективности взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии, техническая составляющая должна представлять собой автоматизированную систему сбора, обработки и предоставления информации, созданную на основе современных компьютерных технологий.

Естественно, что в данной модели взаимосвязи финансового и управленческого учета, любой факт хозяйственной деятельности должен быть отражен в обеих подсистемах учета. Но при этом алгоритм учета для каждой подсистемы будет свой, поскольку в каждом учете заложены свои учетные принципы, а, кроме того, должна получить отражение расширенная учетная информация, которая в финансовой бухгалтерии не учитывается. Разработанная модель является исходной для постановки других вариантов взаимосвязи финансового и управленческого учета в системе менеджмента предприятия.

4. Предложены основные этапы и рекомендации по автоматизации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии с применением современных компьютерно-информационных технологий.

Использование современных автоматизированных систем обработки информации и экономико-математических методов расширяют возможности учета и использования информации, возникающей в процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятия и используемой для принятия управленческих решений, тем самым, способствуют созданию новых вариантов органи-

зации эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета на предприятии на основе интеграции учетов, когда однажды зарегистрированные и введенные в память ЭВМ данные могут многократно использоваться в единой учетной системе предприятия. При этом каждый из видов учета в процессе интегрирования сохраняет свои методические особенности и назначение в системе управления предприятием. Подчеркнем, что автоматизация – не вытеснение рутинного механического труда, а принципиальные изменения в технологии и управлении.

Реализация проекта автоматизации в ходе постановки системы взаимосвязи финансового и управленческого учета является «процессом в процессе», имеет свою длительность, этапы (предпроектный, проектный, внедрения), свои риски и свой эффект (табл.5).

Таблица 5.

**Основные этапы и процедуры автоматизации взаимосвязи
финансового и управленческого учета на промышленном предприятии.**

Содержание этапа	Основные процедуры
<i>Предпроектный этап</i>	
<p>Корректировка и формирование рационального информационного пространства, обеспечивающего эффективность взаимосвязи финансового и управленческого учета, посредством оптимизации процесса сбора и обработки информации на промышленном предприятии.</p> <p>В результате проведенных действий должна быть сформирована рациональная информационная модель, представляющая собой совокупность правил и алгоритмов функционирования и являющаяся основой разработки автоматизированной системы взаимосвязи финансового и управленческого учета.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение реальных информационных потребностей управления; 2. Сравнение существующей и желаемой структуры информации; 3. Ликвидация информационных пробелов; 4. Решение вопроса о целесообразности сбора и обработки «лишней» информации; 5. В случае необходимости: проведение этапа оптимизации бизнес-процессов.
<i>Проектный этап</i>	
<p>Формирование структуры АСУ</p>	<p>Анализ уже применяемых (если таковые имеются) программ или отдельных модулей автоматизации (в области планирования, складского учета, управленческого и бухгалтерского учета и т. п.), а также возможности их использования или же интеграции с внедряемой информационной системой.</p>

Содержание этапа	Основные процедуры
	Разработка, относительно независимых составляющих АСУ: <ol style="list-style-type: none"> 1. Компьютерной инфраструктуры; 2. Прикладной программной части – взаимосвязанных функциональных подсистем; 3. Обеспечивающей подсистемы, состоящей из: <ul style="list-style-type: none"> – технических средств; – математической модели и алгоритмов обработки информации; – системы документооборота; – нормативно-справочной информации и классификаторов; – разработки форм отчетности.
Формирование кадрового обеспечения функционирования АСУ	<ol style="list-style-type: none"> 1. Подготовка и сертификация работников - пользователей, участвующих во внедрении и функционировании АСУ; 2. Разработка пользовательских инструкций, регламентов обучения, ознакомление с ними персонала.
<i>Этап внедрения</i>	
Разработка процедур и последовательности мероприятий по внедрению составляющих АСУ	<ol style="list-style-type: none"> 1. Формирование план-графика мероприятий с указанием точных дат окончания каждого этапа; 2. Назначение ответственных лиц по каждому этапу и мероприятию; 3. Контроль за исполнением.
Разработка программ развития информационной модели и дальнейшей автоматизации	<ol style="list-style-type: none"> 1. Регламент развития информационной модели и правила внесения в нее изменений; 2. Кадровые ресурсы, отвечающие за формирование и развитие информационной модели взаимосвязи финансового и управленческого учета.

Дальнейшее укрепление взаимосвязи финансового и управленческого учета позволит упростить, ускорить и удешевить учетный процесс на основе автоматизированного составления и обработки единой первичной учетной документации, использования электронных вычислительных машин для получения оперативной, достоверной информации, необходимой для управления, контроля и анализа хозяйственной деятельности.

Автоматизация взаимосвязи финансового и управленческого учета позволит устранить дублирование ввода информации и эффективно использовать принцип построения информационных систем: однократного ввода информации в систему и многократного ее использования. Таким образом, интеграция финансового и управленческого учета посредством автоматизированных систем управления представляет собой перспективное усиление единства всех видов учета на основе общности их предмета, но без утраты ими специфических функций.

Внедрение в практику деятельности промышленных предприятий, предложенных в диссертации рекомендаций по совершенствованию и формированию эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета, овладение современными методами и приемами эффективного использования учетной информации, становится объективно необходимым условием эффективного производственного менеджмента.

Авторский подход к процессу совершенствования и формирования эффективной взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии позволит повысить полноту и рациональность использования учетной информации, принимать оптимальные управленческие решения, что будет способствовать приближению менеджмента производственно-хозяйственной деятельности предприятия к функционированию в режиме реального времени.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ОТРАЖЕНЫ В СЛЕДУЮЩИХ ПУБЛИКАЦИЯХ:

1. Курбацких Ю.В., Пыткин А.Н. Теоретико-методологические основы организации взаимосвязи финансового и управленческого учета. – Препринт. – Пермь: Изд-во НИИУМС, 2004. – 2,5 п.л. (авт. 2,1 п.л.).
2. Курбацких Ю.В. Финансовый анализ на предприятиях железнодорожного транспорта на примере Транспортной компании «ЛУКойл-Транс». – Брошюра. – Екатеринбург: Изд-во ИЭ УрО РАН, 2005. – 1,6 п.л.
3. Курбацких Ю.В. Управление корпоративными финансами на примере Транспортной компании «ЛУКойл-Транс». – Препринт. – Екатеринбург: Изд-во ИЭ УрО РАН, 2005. – 3,75 п.л.
4. Курбацких Ю.В. Особенности организации взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии. – Препринт. – Екатеринбург: Изд-во ИЭ УрО РАН, 2006. – 1,8 п.л.
5. Глезман Л.В., Курбацких Ю.В. Совершенствование взаимосвязи финансового и управленческого учета на промышленном предприятии.// «Известия Челябинского научного центра УрО РАН». – Интернет издание: <http://www.csc.ac.ru/news>, 2006. – 0,3 п.л. (авт. 0,2 п.л.).

Подписано в печать 20.11.2006 г.
Формат 60x84 1/16. Бумага писчая. Уч.-изд.л. 1,4
Тираж 100 экз. Заказ № 271

**Отдел оперативной печати ГосНИИУМС
Пермь, ул. Ленина, 66**