

Бухгалтерский учет: *следует ли его разделять на финансовый и управленческий?*

В. Д. СМИРНОВ,
доктор экономических наук,
Институт экономики и организации
промышленного производства СО РАН,
В. В. КОЗЛОВ,
Новосибирский государственный аграрный университет,
Новосибирск

Государственный стандарт по высшему профессиональному образованию по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» предусматривает изучение бухгалтерского учета не как единой системы, а как двух отдельных его видов: финансового и управленческого учета. Естественно, появились и отдельные учебники по финансовому и управленческому бухгалтерскому учету. Но на этом разделение его на виды и закончилось.

Если бухгалтерский учет преподается в курсах других экономических дисциплин – «Финансы и кредит», «Экономика труда» и др., то он излагается как единая учетная дисциплина. Главное же в том, что это разделение не предусмотрено в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и в других нормативных актах, регулирующих в России ведение бухгалтерского учета. В них он представлен как целостная единая система. Понятно также, что все организации, обязанные вести бухгалтерский учет, осуществляют его в качестве единой системы. В них нет отдельных бухгалтерских служб по финансовому и управленческому учету.

Естественный в этой связи вопрос: «Зачем студентам, обучающимся по специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” преподают эти отдельные виды учета»? Ведь эти знания им не потребуются для будущей практической работы.

© ЭКО 2007 г.



Следует отметить, что вопрос возникает не только по поводу разделения бухгалтерского учета на два отдельных вида. Оказывается, в учебниках по управленческому учету его содержание не сводится к выполнению лишь чисто учетных операций. Оно включает и операции, относящиеся к выработке управленческих решений. Например, в учебнике Н. П. Кондракова «Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет» (М.: Проспект, 2006) в разделе, касающемся управленческого учета, кроме четырех чисто учетных глав, добавлены еще три, где освещаются основы планирования, финансово-экономического анализа, принятия управленческих решений.

Конечно, в этом случае управленческий учет в организации превращается в часть управленческой деятельности, а не в часть только учетной деятельности. Кроме того, зачем в составе управленческого учета изучать основы экономического анализа, планирования, принятия различных управленческих решений, когда эти вопросы изучаются в других специальных дисциплинах?

Какое можно дать объяснение разделению бухгалтерского учета на два вида в государственном стандарте по высшему профессиональному образованию? Оно, по нашему мнению, заключается в слепом копировании практики западных стран, где давным-давно уже действуют рыночные условия. В этих странах рассматриваемое разделение – результат исторического развития рыночной экономики. В них никогда не было централизованного, как в России и СССР, управления экономикой. Хозяйствующие субъекты всегда полностью самостоятельны в ведении своих дел. И как вести учет для собственных нужд – им никто не указ. Естественно, что он велся исключительно для внутреннего управления. И в принципе его можно называть в этом случае управленческим учетом.

С развитием рыночных условий у фирм и компаний все чаще стала возникать потребность в кредитах коммерческих банков, а также в привлечении капитала со стороны путем, скажем, выпуска акций. Однако банкам и другим кре-

диторам, потенциальным вкладчикам капитала, требовалась достоверная информация о финансовом положении фирмы с тем, чтобы вложение средств было надежным и приносило достаточную прибыль. У фирм появилась надобность в предоставлении для внешних пользователей финансовой отчетности, составляемой по общепринятым стандартам. Тем более, что правильность составления этой отчетности может быть проверена независимыми аудиторами.

Это фактически привело к появлению в бухгалтерском учете фирм особой его подсистемы в виде финансового учета, нацеленного на составление по строгим стандартам внешней финансовой отчетности. Другая подсистема бухгалтерского учета была по-прежнему призвана обслуживать внутреннее управление фирм. Она получила собственное развитие в сторону все более полного обеспечения нужд внутреннего управления. Например, появилась целесообразность ведения учета по центрам ответственности, или учета затрат по методу «Стандарт-кост», или «Директ-костинг». Все это способствовало обособлению этой подсистемы от подсистемы финансового учета – в 1972 г. Национальной ассоциацией бухгалтеров США было принято решение о целесообразности различать в бухгалтерском учете финансовый и управленческий учет.

Кроме того, в развитых странах практика показала полезность расширения функции бухгалтеров, занимающихся учетом затрат, дополнения их операциями анализа затрат и даже их нормирования и планирования. В результате четкое разделение всей управленческой деятельности на только учетную, а также на деятельность, связанную с выработкой управленческих решений, стерлось. Это обстоятельство усилило разделение бухгалтерского учета. Появились и учебники, где в бухгалтерском учете выделялся финансовый и управленческий учет.

В советские времена, когда господствовала административно-командная система управления экономикой, ведение в организациях бухгалтерского учета и составление отчетности были жестко детерминированы нормативными акта-

ми. С переводом российской экономики на рыночные условия регулирование бухгалтерского учета изменилось. Изменения были направлены на то, чтобы бухгалтерский учет полнее отвечал требованиям этих условий, а также соответствовал международным учетным стандартам. Важным нововведением является предоставление организациям права вырабатывать для себя учетную политику, т. е. из перечня допустимых способов ведения учета выбирать наиболее приемлемые. Были и другие изменения, в частности, в бухгалтерской отчетности, в плане счетов. Введена была и аудиторская служба. В итоге бухгалтерский учет стал лучше обслуживать экономику, действующую в рыночных условиях.

Однако, если в западных странах строгое регулирование касается только финансовой отчетности и порядка ее составления, то в России оно по-прежнему сохранилось в достаточно широком виде.

Для примера достаточно обратиться к Федеральному закону о бухгалтерском учете. В ст. 3 сказано: «Основными целями законодательства о бухгалтерском учете является обеспечение единообразия ведения учета, а также составления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходов и расходов, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности». Подчеркнем: не внешним, а всем пользователям. Далее в законе сказано, что право регулирования бухгалтерского учета предоставлено правительству РФ в лице его Министерства финансов. Оно разрабатывает и утверждает в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории РФ:

- а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и предоставления бухгалтерской отчетности;
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

В качестве конкретных обязательных установок можно назвать: правила ведения кассовых и расчетных операций; формы многих типовых учетных документов; порядок, сроки инвентаризации; состав и содержание бухгалтерской отчетности и др.

Такое строгое, вплоть до законодательного оформления, регулирование бухгалтерского учета в России является совершенно оправданным, принимая во внимание, что процесс перехода экономики на рыночные условия еще далеко не завершен. И можно с полным основанием считать, что в каждой организации ведение бухгалтерского учета осуществляется в виде единой системы. Разделять его на два особых вида учета не следует, в том числе и при изучении студентами – будущими специалистами бухгалтерского учета.

Этот вывод не противоречит праву организации развивать отдельные стороны единой системы бухгалтерского учета, например, создавать подсистему учета на аналитических счетах затрат и результатов по центрам ответственности и другим структурным подразделениям. При этом называть её управленческим учетом нельзя, ибо это вызовет необходимость дать всей остальной части бухгалтерского учета также какое-либо название.

Вообще же с переходом в организации на компьютерную обработку всей учетной информации, начиная с первичных показателей, деление бухгалтерского учета на два особых вида теряет смысл. Состав призначной части всех первичных показателей может быть таким, что по ним можно будет автоматически по установленным программам получать любую требуемую группировку данных на том или ином уровне их обобщения. Тем самым будет удовлетворена любая потребность в информации со стороны внутренних и внешних ее пользователей.