

Учетная деятельность в Республике Беларусь: методологический и практический аспекты

Происходящий в отечественной экономике процесс переориентации целей, методов и практики ведения бизнеса от директивной направленности к рыночной сопровождается изменением роли и предназначения основных функций и систем управления. Вместе с этими процессами происходит и изменение роли и функций бухгалтерского учета.

Под влиянием указанных процессов в белорусской бизнес-среде все чаще стали внедряться новые инструменты управления, к которым относятся управленческий учет и контроллинг. Причем часто закладываемый в каждый из упомянутых терминов смысл имеет широкий диапазон значений. Все это вносит дополнительные информационные помехи и мешает внедрению новых управленческих технологий в практическую деятельность предприятий.

На сегодняшний день существует достаточно много исследований, посвященных проблемам контроллинга и управленческого учета, которые можно разделить на две группы: переводные учебники (в них излагаются основы и инструменты указанных систем [2; 3; 4; 10; 14; 15]) и исследования отечественных экономистов (в которых рассматриваются аспекты внедрения отдельных элементов этих систем в деятельность отечественных предприятий [1; 5; 11; 12; 13]). Однако вопрос о месте и роли учетной деятельности в процессе управления предприятиями в отечественной экономической системе до сих пор не нашел своего решения.

Александр ЛЕВКОВИЧ,
кандидат экономических наук,
доцент БГЭУ

ПОСТРОЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ

В общем виде учет можно трактовать как систему сбора (фиксации), классификации, хранения и обобщения информации о событиях, влияющих на экономику организации. То есть учетная информация должна формироваться не ради самого бухгалтерского учета, а быть полезной внутренним и внешним ее пользователям, служить необходимой основой для осуществления процессов планирования, анализа и контроля.

В процессе анализа можно выявить заинтересованных в информации о деятельности предприятия. В то же время совершенно нет необходимости подстраивать учетную информацию под потребности в информации каждой из групп ее пользователей. Так, из всей совокупности можно выделить три ключевые группы, на которые должно ориентироваться предприятие при представлении информации:

- ▶ инвесторы (к которым относятся существующие и потенциальные собственники, а также кредиторы, готовые предоставить капитал на долгосрочной основе);
- ▶ государство;
- ▶ менеджмент предприятия.

Различие целей этих субъектов в построении отношений с предприятием и соответственно предъявляемых требований к методике ведения учета и составлению отчетности обуславливает необходимость разнонаправленности учетной деятельности.

Невозможность одновременного удовлетворения потребности всех субъектов в информации необходимого вида вызывает либо необходимость подстраиваться субъектам под некоторую унифицированную форму отчетности (как предлагает профессор В.В.Ковалев [7, С. 293-310]), либо дробить учетную деятельность на подсистемы. Мировая практика выявила три таких направления учета: налоговое (учитывающее интересы государственных органов), финансовое (удовлетворяющее интересы

представителей рынка капитала) и управленческое (отвечающее запросам менеджмента предприятия). Сравнение основных признаков указанных проявлений учетной деятельности представлено в таблице.

Из таблицы прослеживается, что если налоговый и финансовый учет направлены на удовлетворение потребностей в информации со стороны внешних для предприятия пользователей, то управленческий учет – внутренних.

В переводных изданиях [2; 3; 4; 6; 10; 15] как единственно верное решение преподносится тот факт, что учет должен разделяться на управленческий и финансовый. Однако ни теоретические исследования в области учета и управления, ни практический опыт зарубежных предприятий до сих пор не выявили, должно ли это деление сопровождаться разделением учетной системы на независимые подсистемы. Попробуем аргументированно изучить целесообразность такого посылка.

Логика подсказывает, что при построении конкретной системы учета на предприятии

Сравнение основных проявлений учетной деятельности¹

Признаки	Проявления учетной деятельности		
	налоговое	финансовое	управленческое
Основной потребитель отчетности	Налоговые органы как представитель интересов государства	Инвесторы: собственники (в основном потенциальные) и кредиторы	Менеджмент предприятия
Цель ведения	Информация о правильности исчисления и своевременности уплаты налогов	Информация о финансовом состоянии, позволяющая сторонним пользователям принимать решения в отношении предприятия	Информационная база, полезная для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности
Основной приоритет в составлении отчетности	Точность	Точность	Своевременность
Временная направленность	Прошлое	Прошлое	Будущее и настоящее
Правила оценок и ведения учета	Устанавливаются в соответствии с нормативно-законодательными актами	Устанавливаются в соответствии с международной практикой	Устанавливаются в соответствии с субъективными потребностями менеджеров
Подход к оценке активов	Затратные оценки	Справедливая стоимость	Определяется целями управления
Цель установления правил ведения учета	Прозрачность методов ведения учета для облегчения проверки правильности его результатов	Унифицированность методов и отчетных форм для облегчения анализа финансового состояния	Гибкость учета для представления необходимой информации при решении всевозможных управленческих задач
Периодичность составления отчетности	Месячная (соответствует периодичности уплаты налогов)	Годовая (при необходимости возможна промежуточная квартальная или месячная отчетность)	Любой интервал в соответствии с производственной необходимостью
Объект учета	Обособленный субъект хозяйствования (т.е. предприятие в целом)	Обособленный субъект хозяйствования	Центр финансовой ответственности
Уровень доступа к отчетности	Ограниченный круг допустимых пользователей	Общедоступность	Дозированный доступ в соответствии с местом в иерархии управления
Характер информационной базы	Операции, имеющие денежную оценку	Операции, имеющие денежную оценку	Внутренняя и внешняя финансовая и нефинансовая информация
Возможность аутсорсинга (привлечения консультантов для составления отчетности)	Возможно	Возможно	Невозможно, т.к. является коммерческой тайной предприятия
Уровень автоматизации	Возможность полной автоматизации	Возможность полной автоматизации	Возможность частичной автоматизации

¹ Исследование выполнено на основе обобщения и адаптации к реалиям отечественной экономики подходов, предложенных в [2; 3; 4; 6; 10; 15]

возможно использование двух принципиальных подходов:

► создание единой системы бухгалтерского учета, включающей общий процесс классификации, хранения и обобщения входящих данных и дифференцирование отчетной информации для представления каждой группе пользователей (данный подход обосновывается Г.Г. Сухоносенко и О.А. Ларионовой [13]);

► создание для каждого аспекта учетной деятельности обособленной системы, в которых процессы классификации, хранения и обобщения входящих данных дифференцирова-

ны и подчинены приоритетам необходимой отчетной информации для представления каждой группе пользователей.

В случае ведения единой учетной системы за основу выбирается один из аспектов учета, которому подчиняется процесс сбора, классификации, хранения и обобщения входящих данных. При жестком государственном регулировании процесса ведения учета основным аспектом становится налоговый учет, при предоставлении большей свободы в применяемых методах учета – управленческий. Для оставшихся групп пользователей такая си-

стема учетной деятельности становится неэффективной из-за потери информативности.

Попытка достичь компромисса между требованиями к отчетности различных пользователей и объединить учетные аспекты в одной системе на основе паритетности приводит к потере информативности в большей или меньшей степени для каждой из групп пользователей.

Ведение обособленных систем учета, с одной стороны, решает проблему информативности отчетной информации под запросы конкретных пользователей, но с другой – приводит к

резкому росту затрат на осуществление учетной деятельности из-за необходимости дублировать все процедуры сбора и обработки информации.

Для достижения компромисса между информативностью и стоимостью при построении системы учета возможна реализация промежуточного варианта, т.е. полное или частичное обособление только одного из аспектов учета.

Необходимо также отметить, что государство заинтересовано в единой системе ведения учета из-за дополнительных ограничений, накладываемых последней на возможности налогового планирования. Так, каждый субъект хозяйствования, являясь смитовским «экономическим человеком», заинтересован платить как можно меньше налогов и использует для этого различные схемы снижения доходов и завышения расходов. Но при ведении финансового и налогового учета в единой базе указанные действия повлекут ухудшение финансовой отчетности (например снижение стоимости запасов, внеоборотных активов, ухудшение показателей рентабельности и т.п.), что сократит инвестиционную привлекательность предприятия и его доступ к заемному капиталу. При ведении управленческого и налогового учета в единой базе указанные действия повлекут некоторое искажение действительности (изменение формы хозяйственных договоров и операций, искажение финансовых результатов как в целом, так и по структурным единицам, и т.п.), что приведет к ухудшению прозрачности бизнеса и затруднит принятие обоснованных управленческих решений.

Таким образом, при ведении всех аспектов учета в единой системе альтернативные пути от действий по налоговому планированию для предприятия могут превысить налогово-

вую экономию, что стимулирует субъектов хозяйствования к ограничению деятельности по налоговому планированию.

Однако под влиянием крупных транснациональных инвесторов уже произошло выделение финансового учета в отдельную систему – Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Так, вне зависимости от особенностей национального законодательства в области учета все предприятия, размещающие свои акции на крупных фондовых биржах, вынуждены представлять отчеты о своей деятельности в форме и с использованием методов, соответствующих требованиям МСФО. Более того, в странах Европейского союза все акционерные общества, акции которых котируются на бирже, были обязаны перейти на МСФО с 1 января 2005 г. (исключение сделали для предприятий, акции которых котируются на американских биржах, и учет ведется в стандарте US GAAP. Их переход на МСФО должен был завершиться к 1 января 2007 г.) [10, С. 127-133].

В настоящее время происходит разделение налогового и финансового учета: регулирование первого остается прерогативой государства, второй получает международный надгосударственный статус.

УЧЕТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В БЕЛОРУССКОЙ ЭКОНОМИКЕ

Бухгалтерский учет в соответствии с белорусским законодательством предназначен, в первую очередь, для повышения прозрачности налоговых расчетов и по своей сути является налоговым учетом (аналогичную мысль в отношении российского учета высказывал В.М. Грибановский [7]). Разделение его на налоговый и бухгалтерский по аналогии с российским законодательством на текущем этапе развития экономики представляется неоправ-

данным, т.к. не несет изменения сути учета.

В отечественной экономике в условиях фактического отсутствия фондового рынка и несущественной доли иностранных инвестиций ведение финансового учета превращается в пустую формальность. Так, вне зависимости от характера представленных в годовом балансе акционерного общества данных курсовая стоимость акций не будет подвержена изменениям, а акционеры не смогут от них избавиться. Белорусские банки, следуя рекомендациям Национального банка Республики Беларусь и применяя при оценке кредитоспособности заемщика формальный подход и оценки по балансовой стоимости, удовлетворены существующей бухгалтерской отчетностью и готовящимися на ее основании специальными справками (например расшифровка дебиторской и кредиторской задолженности).

В таких обстоятельствах дискуссия о целесообразности перехода отечественного законодательства на МСФО не имеет смысла до оживления операций с корпоративными ценными бумагами. Единичные случаи предоставления экспертам финансовой документации для возможного получения иностранных инвестиций могут сопровождаться разовой трансформацией подготовленной по отечественным стандартам отчетности в МСФО с привлечением консультантов.

Таким образом, можно говорить о целесообразности учета в белорусской экономике только в двух аспектах: налоговом и управленческом.

Регулируемые государством вопросы ценообразования и сложное налоговое законодательство вынуждают предприятия вести как можно менее подробный бухгалтерский учет, часто с искаженными формами хозяйственных договоров (т.е. формальное приме-

нение иных форм правоотношений для оптимизации налогообложения). В этих условиях построение на основе бухгалтерского учета базы управленческого учета, предполагающей повышение прозрачности бизнеса и структурирование затрат по его направлениям и отдельным продуктам (продуктовым группам) приводит к снижению эффективности бизнеса. Поясним данную мысль с помощью примера.

В условиях законодательного ограничения уровня рентабельности на продукцию предприятия, например в размере 20% от себестоимости, последнее вынуждено искусственно подстраивать обоснование цен (производящееся по специальной процедуре) под требования рынка, так как законы спроса и предложения объективны и не могут быть отменены государственным регулированием. Если сложившаяся на рынке ситуация позволяет часть продукции реализовывать по ценам, предусматривающим 35-процентную рентабельность, а часть продукции только по ценам, обеспечивающим не более 10-15% рентабельности, то искусственное перераспределение затрат с менее рентабельных направлений на более рентабельные позволит установить рыночные цены, обосновав величину рентабельности по всей продукции на уровне, не превышающем 20%. Такое перераспределение возможно только в случае так называемого «котлового учета», когда все затраты учитываются в совокупности, без разбивки по товарным группам. В этих условиях внедрение управленческого учета на основе бухгалтерского будет сопровождаться структурированием затрат и, соответственно, возможными санкциями со стороны контролирующих органов либо сокращением рентабельности по востребованной продукции из-за необходимости снижения цен.

Единственным выходом из данной ситуации является дублирование учетных функций в бухгалтерском и управленческом учете при их организации в различных информационных базах.

Впрочем, допустим и некоторый промежуточный вариант (например ведение бухгалтерского и управленческого учета в разных информационных системах, но в рамках единой автоматизированной информационной базы). Это позволяет устранить дублирование ввода информации и использовать принцип построения информационных систем: однократного ввода документа в систему и его многократного использования. В такой системе любой факт хозяйственной деятельности отражается в обеих подсистемах учета (что исключает возможность потери данных в какой-либо из подсистем) с использованием собственных принципов и алгоритмов учета.

Необходимо также отметить, что предлагаемые на рынке программные продукты автоматизации управленческого учета в основном имеют жесткую систему регистров (с ориентацией на структуру управленческого учета первоначального заказчика либо на методологию МСФО), что приводит к необходимости адаптировать под нее методологию управленческого учета конкретного предприятия. В то же время разработка программы такого класса непосредственно под потребности предприятия, кроме существенных дополнительных капитальных затрат, будет сопряжена и с резким повышением сроков разработки.

В целом вызывает удивление тот факт, что белорусские консультанты отдают предпочтение МСФО в качестве основы для внедрения системы управленческого учета, т.к. эти стандарты (как уже упоминалось выше) разработаны для нужд финансового учета.

На наш взгляд, для этих целей наилучшим образом может быть использован отечественный Типовой план счетов бухгалтерского учета, в котором предусмотрены практически неограниченные возможности аналитического учета, с изменением некоторых способов ведения учета под потребности предприятия. Преимущества такого подхода заключаются в его привычности, понятности для отечественных специалистов (как учетного профиля, так и руководителей) и сокращении затрат на дополнительное обучение персонала при внедрении системы управленческого учета.

УЧЕТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ОРГАНИЗАЦИОННАЯ СТРУКТУРА ПРЕДПРИЯТИЯ

Необходимость обоснования в условиях отечественной экономики различных видов учета логически приводит к следующей задаче – встраивания новых функциональных подразделений в существующую организационную структуру белорусского предприятия. Мировая практика выделила два возможных варианта встраивания подразделения контроллинга в организационную структуру.

Так, в США в ряде компаний ответственность за осуществление функций управленческого учета закреплена за бухгалтерами-аналитиками, работающими в специально выделенном отделе управленческого учета, который входит в состав бухгалтерии. Ответственность за реализацию функций финансового и налогового учета закреплена за бухгалтерами широкого профиля, работающими в другом структурном подразделении. Такая структура предполагает введение должности контроллера, на которого возлагается ответственность за удовлетворение как внутренних, так и внешних потребностей компании в учетной информации.

При наложении данной структуры на реалии отечественного бизнеса роль контроллера автоматически переходит к главному бухгалтеру, а традиционная бухгалтерия трансформируется в службу контроллинга (такая идея представлена в работе Г.Г. Сухоносенко и О.А. Ларионовой [13]). Финансовая служба в этом случае является второстепенной и может быть встроена в подразделение контроллинга, а ее руководитель – начальник финансового отдела (в западной терминологии – казначей) – несет ответственность за рост капитала и управление денежными потоками и инвестициями.

Однако по своей сути служба управленческого учета – это подразделение, выполняющее сервисную функцию для менеджмента. Если руководитель центра ответственности отвечает за результат принятых решений, то специалист службы управленческого учета (в западной терминологии – бухгалтер-аналитик) – за прозрачность этого результата, т.е. за информационное обеспечение процесса принятия решений и подготовку отчетности, отражающей результаты принятых решений, а также за своевременность этих решений и их согласованность между функциональными подразделениями. Возникает закономерный вопрос: сможет ли традиционная отечественная бухгалтерия справиться с новыми для нее функциями службы контроллинга? Для ответа на него необходимо проследить эволюцию бухгалтерской службы в нашей стране.

Так, на начальном этапе советской власти функции бухгалтерских служб были значительно шире, чем на сегодняшний день. Бухгалтер того времени по инерции занимался как учетной, так и планово-аналитической работой [13]. Отмена коммерческой тайны и развитие социалистической системы хозяйствования, по существу, превратили бухгалте-

ра в простого регистратора свершившихся фактов хозяйственной деятельности. Развитие и укрепление централизованного планирования способствовало постепенному отделению от бухгалтерской службы планово-экономических и финансовых отделов с передачей последней части бухгалтерских полномочий. В результате этого процесса вся система бухгалтерского учета фактически превратилась в финансовую и стала обслуживать исключительно государственные интересы. Указанные обязанности бухгалтерии сохранились и с переходом Республики Беларусь на новый путь экономического развития.

Учитывая вышеизложенное, необходимо отметить техническую сложность построения рассмотренной организационной структуры в условиях белорусской экономики. Дополнительно можно также указать на принципиальную ограниченность данного подхода. Так, даже в США специалисты по управленческому учету (бухгалтеры-аналитики) передают руководителю только анализ стоимостной информации без указания своего отношения к данной проблеме. Однако сегодня в условиях постоянной неопределенности для принятия взвешенного решения руководителю уже требуется не только информация, но и квалифицированное и обоснованное «второе мнение».

Усложнение функциональных задач предполагает повышение статуса контроллера и наделение его определенными специфическими правами, среди которых доступ ко всей информации (в том числе и к информации конфиденциального характера), право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками и право отсрочки принятия решения с целью профессиональной его подготовки. Обозначенными правами может обладать финансовый директор.

Таким образом, второй альтернативой является введение отдела управленческого учета в составе подразделения финансово-экономических расчетов (в западной терминологии – финансового департамента).

Однако в этом случае появляется необходимость выбора эффективного способа распределения полномочий и ответственности в пределах однородной функциональной деятельности (учетной) между подразделениями управленческого учета и бухгалтерией. Между указанными структурными единицами, относящимися к различным функциональным подразделениям предприятия, неизбежно начинается борьба за сферы влияния, что ведет к снижению производительности труда и ухудшению микроклимата в трудовом коллективе.

Избежать данного противостояния можно только при включении обеих структурных единиц в одно функциональное подразделение – финансовую службу, т.е. подчинив главного бухгалтера финансовому директору. Идея такого предложения заключается в объединении информационной системы предприятия под управлением одного человека. Существуют и другие причины такого объединения. Так, для выполнения своих функций финансовому директору необходимо влиять на положения учетной политики предприятия и контролировать процесс представления данных оперативного учета, что в ином варианте построения организационных связей (т.е. без подчинения ему главного бухгалтера) очень сложно технически осуществить.

Сложность, однако, заключается в том, что перед государством существуют две ключевые фигуры, отвечающие за деятельность компании как отдельного юридического лица: руководитель предприятия и главный бухгалтер. Это прописано и в Законе «О бухгалтерском учете и отчетности». Та-

ким образом, юридическую ответственность за проводимую учетную политику несет лицо, **должность которого в соответствии со штатным расписанием назначается «главный бухгалтер»**. В то же время для собственников бизнеса, которые на отечественных предприятиях часто входят в структуру менеджмента, существуют иные ключевые фигуры, отвечающие за деятельность всей экономической цепочки бизнеса: руководитель предприятия и финансовый директор, совмещающий функции главного контроллера.

Возникающее противоречие (принимает решения финансовый директор, а ответственность за них несет главный бухгалтер) является типичным для многих предприятий, работающих на территории бывшего Советского Союза.

Нам представляется, что существует простой выход из данного противоречия – поименовать должность финансового директора в штатном расписании как «главный бухгалтер – заместитель директора по финансовым вопросам». Тогда бухгалтерию будет возглавлять заместитель главного бухгалтера по учету и налогам, а финансовое направление – заместитель главного бухгалтера по финансово-экономическим расчетам. В обязанности первого будет входить налоговое планирование и составление внешней отчетности (при необходимости и регистрация цен в соответствующих инстанциях), а в обязанности второго – оперативное и тактическое управление реальной эффективностью бизнеса и составление внутренней отчетности.

Конечно, было бы ошибочно воспринимать контроллинг и управленческий учет как нечто принципиально новое для отечественной экономики. Дело в том, что управленческий учет в той или иной степени присутствует на каждом предприятии.

Если внимательно посмотреть на инструменты контроллинга (управленческого учета), то окажется, что большинство из них давно известно отечественным специалистам и в ряде случаев успешно применялось еще во времена плановой экономики.

Например, процедура бюджетирования по своей внутренней логике принципиально не отличается от процедуры составления Плана социально-экономического развития (Техпромфинплана), за исключением начального пункта планирования – бюджета продаж. Если раньше, во времена государственно регулируемой социалистической экономики, количественные и стоимостные показатели объемов реализации спускались сверху, то теперь эффективные решения об объемах и ценах реализации могут быть приняты только на основе маркетинговых исследований. Наряду с этим отечественной теорией и практикой были глубоко проработаны вопросы, связанные с калькулированием себестоимости продукции, разработкой и применением нормативного метода учета, во многом похожего на систему учета стандарт-костинг, применяемую в управленческом учете. Методология его внедрения и использования была проработана советскими учеными для большинства отраслей народного хозяйства.

Также все виды анализа, применяемые в управленческом учете (особенно в анализе отклонений), хорошо известны отечественным ученым и практикам.

В период развития плановой экономики не раз предпринимались настойчивые попытки внедрения внутреннего хозяйственного расчета, прообразом которого является одна из концепций управленческого учета – управление по центрам ответственности.

Все сказанное справедливо и по отношению к методологии калькулирования себестоимости.

Новизна контроллинга и управленческого учета для нас заключается в соединении разрозненных наработок в отношении эффективного управления в единую систему и придании ей направленности на повышение финансового результата.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Анташов В.А., Уварова Г.В. Практический контроллинг. Практика управления предприятием. – Мн.: Регистр, 2006.
2. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002.
3. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
5. Виноградов С.Л. Контроллинг как технология менеджмента. Заметки практика // «Контроллинг», 2002. – № 2.
6. Грей С., Нидлз С. Финансовый учет: глобальный подход. – Бишкек: Прагма, 2005.
7. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России // «Управленческий учет», 2005. – № 1.
8. Ковалев В.В. Основы теории финансового менеджмента. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.
9. Контроллинг как инструмент управления предприятием / под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
10. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.
11. Лебедев П.В. Контроллинг: теория, методика, практика. – Мн.: УП «ИВЦ Минфина», 2001.
12. Славников Д.В. Аналитические инструменты управления затратами в системе контроллинга. – Мн.: Регистр, 2007.
13. Сухоносенко Г.Г., Ларионова О.А. Место бухгалтерского учета в управлении затратами предприятия // Финансовый менеджмент, 2003. – № 2.
14. Фолльмут Х.Й. Инструменты контроллинга. – М.: Омега-Л, 2007.
15. Хорнгрен Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2004.