

УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРУКТУРИРОВАННОГО РАБОЧЕГО ПЛАНА СЧЕТОВ

В течение более 100 лет бухгалтерское сообщество волнует вопрос совершенствования плана счетов бухгалтерского учета. Бельгиец Г. Блайконош в 1926 г. выдвинул идею создания мирового плана счетов, М. Аунас в 1929 г. на международном конгрессе бухгалтеров в Барселоне развил эту идею, а в 1964 г. в Вене было принято решение создать единый международный план счетов.

В основу большинства разрабатываемых планов счетов положены идеи И. Шера о двух способах разложения капитала, т.е. определение стоимости капитала в виде чистых активов и чистых пассивов¹. И. Шер выдвинул 6 принципов построения системы счетов:

1. Система должна быть всеобъемлющей, полной, так, чтобы ни одна часть актива или пассива не оставалась вне контроля соответствующими счетами;

2. Группировка должна быть произведена целесообразно, в соответствии с существом дела, так, чтобы можно было проследить отдельные хозяйственные процессы и контролировать их влияние на состояние имущества и на образование капитала;

3. Она должна правильно и в соответствии с законами изображать юридическое строение имущественных средств;

4. Должно быть обеспечено расположение частей имущества по материальным категориям, по хозяйственным процессам и, в особенности по ликвидной части имущества;

5. Она должна допускать возможность как дальнейшего расчленения, так и упрощения и свертывания;

6. Она должна делать невозможным затушевывание и сокрытие посредством объединения ничего общего не имеющих частей [2, с. 181].

Рабочие планы счетов разрабатываются в мировой экономике также более 100 лет. Для большинства государств это было вызвано введением налога с прибыли (Европейские страны после 1917 г.). Категория структурированных планов счетов внедряется примерно с 1980 г. и в первую очередь для глобальных корпораций, эксплуатирующих мощные информационные системы, получающие показатели по десяткам тысяч аналитических позиций, для чего используются рабочие планы счетов с 10-25 разрядностью (ОАО «Балтика» — 19 разрядов, ОАО «РЖД» — 13, ООО НИПЛ «Риплон-Т» — 10 и т. д.).

Структурированный план счетов позволяет организовать учет затрат по видам деятельности и резко расширяет возможности управленческого учета, одновременно сокращая его трудоемкость [3, с. 127].

В мировой экономике структурированные рабочие планы счетов позволяют решить следующие управленческие задачи:

- управление результатами деятельности в разрезе подразделений и видов деятельности;

- получение и анализ информации в разрезе внешних сегментов и сегментов стратегической активности;

- анализ затрат в разрезе изделий, заказов, узлов;

- анализ добавленной стоимости по функциям создания продукта.

При разработке макета структурированного рабочего плана счетов автор руководствовалась следующими основными позициями.

¹ Чистые пассивы, дезагрегированный показатель собственности, определяется гипотетической реализацией активов и гипотетическим удовлетворением обязательств в рыночных, справедливых или других ценах в зависимости от принимаемых решений. Идея И. Шера была развита Т. Лимпергом, который предложил гипотетические проводки, и немецкой балансовой школой, предложившей и реализовавшей систему нулевых балансов.

Во-первых, в основу структурированного рабочего плана счетов положена модульная организация плана счетов, разработанная профессорами Г.Е. Крохичевой, В.И. Ткачем, Ф.Б. Риполь-Сарагоси), включающая балансовые счета; счета «Затраты-Выпуск-Результаты»; счета управленческой бухгалтерии; забалансовые счета; внесистемный учет.

Во-вторых, структура рабочего плана счетов должна соответствовать организации предприятия и строиться по одной из трех позиций:

Компания — Подразделение — Вид деятельности — Счет C-VV-LLL-AAAA,

Компания — Вид деятельности — Отдел — Счет C-LL-DD-AAAA,

Компания — Счет — Отдел CC-AAAA-DD [3, с. 121].

В-третьих, целесообразно создать стандартизированный структурированный план счетов в виде макета-стандарта.

Современный автор Давид Форрестер (США) считает, что идея учетного стандарта родилась среди немецких юристов в 1878 г., а В.Э. Патон и А.Ч. Литтлтон писали о возможностях унификации еще в 1840 г., хотя В.Э. Патон считал, что 1) нет ни одного стандарта, который бы не вызвал возражений, и 2) любой стандарт может иметь лишь рекомендательный характер. Но настоящими инициаторами введения типичных учетных и аудиторских процедур следует считать С.Д. Броада (1893–1972) и В.В. Вернтца (1908–1964) [2, с. 121].

В-четвертых, структурированные рабочие планы счетов должны обеспечить управление ресурсным потенциалом предприятия в разрезе видов деятельности, внутренних и внешних сегментов и т.д.

В-пятых, структурированный рабочий план счетов должен обеспечить управление ценообразованием. Он полезен при установлении цен на основе издержек по видам деятельности, поскольку группирует издержки в разрезе подразделений или хозяйственных функций. Такие функции могут включать несколько связанных видов деятельности. Функциональные издержки можно распределить

по отдельным видам деятельности на основе имеющейся информации за прошлые периоды времени, по звеньям цепочки создания стоимости продукта [3, с. 125].

С учетом этих позиций автором разработан макет структурированного рабочего плана счетов, представленного данными таблицы 1.

Основой макета являются структурированные субсчета 1-4 порядка, аналитические субсчета 1-4 порядка, используемые методы для определения финансового результата и организация контроля на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга.

В макете автор предлагает использовать следующие субсчета и аналитические позиции:

- субсчета 1-го порядка «Внешние сегменты»;
- субсчета 2-го порядка «Сегменты стратегической активности»;
- субсчета 3-го порядка «Внутренние сегменты»;
- субсчета 4-го порядка «Виды деятельности»;
- аналитические счета 1-го порядка «Подразделения предприятия»;
- аналитические счета 2-го порядка «Изделия, заказы, узлы и т. д.»;
- аналитические учет 3-го порядка «Функции создания продукта»;
- аналитические счета 4-го порядка «Элементы затрат».

Сегментом считается часть рынка, которую одна или несколько фирм считают своим целевым рынком и по которому, если он превышает 10% объемов и результатов деятельности, организуется учет результатов деятельности: затрат-выпуска-результатов, использования ресурсов и капитала. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) дает 9 понятий сегмента (общий, операционный, географический, отчетный и другие сегменты).

Сегментом стратегической активности является часть рыночного сегмента, где фирма стремится обеспечить себе доминирующее положение.

Таблица 1. Макет структурированного рабочего плана счетов

Структурированные субсчета 1-4 порядка и аналитические счета 1-4 порядка, используемые для определения результатов	Балансовые счета						Счета "Затраты-Доходы-Результаты"			Учетно-контрольные точки	
	Раздел I "Основные средства и внеоборотные активы"	Раздел II "Производственные запасы"	Раздел III "Денежные средства"	Раздел IV "Расчеты"	Раздел V "Кредиты и финансирование"	Раздел VI "Капитал и резервы"	Раздел VII "Расходы по элементам"	Раздел VIII "Доходы"	Раздел IX "Финансовые результаты"	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
Субсчет 1 порядка "Внешние сегменты"	*	*	*	*	*	*	*	*	*	8 структурных позиций на 42 контролируемые позиции в виде балансовых и других счетов	8 структурных позиций на 42 контролируемые позиции в виде балансовых и других счетов
Субсчет 2 порядка "Сегменты стратегической активности"	*	*	*	*	*	*	*	*	*		
Субсчет 3 порядка "Внутренние сегменты"							*	*	*		
Субсчет 4 порядка "Виды деятельности"	*	*	*	*	*	*	*	*	*		
Аналитические счета 1 порядка "Подразделения предприятия"							*	*	*		
Аналитические счета 2 порядка "Изделия, заказы, узлы и т. д."							*	*	*		
Аналитический учет 3 порядка "Функции создания продукта"							*	*	*		
Аналитический учет 4 порядка "Элементы затрат"							*	*	*		
Определение результатов	I. Сальдовым методом: Сальдо активных - Сальдо пассивных счетов: - по внешним сегментам; - по сегментам рынка; - по видам деятельности. II. По чистым активам: Чистые активы на конец периода - Чистые активы на начало периода: - по внешним сегментам; - по сегментам рынка; - по видам деятельности.						III. Эксплуатационный результат = Доходы - Затраты ± Изменение остатков за период: - по субсчетам 1-4 порядка; - по аналитическим счетам. IV. Хозяйственный результат = Эксплуатационный результат ± Результат по прочей деятельности: - по субсчетам 1,2,4 порядка			Взаимная увязка результатов контроля по основным учетно-контрольным точкам	
Контроль на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга	V. Нулевые производные балансовые отчеты, VI. Специфические производные балансовые отчеты использования производственных ресурсов										

Внутренние сегменты сформированы внутренними структурными подразделениями предприятия (подразделения, службы, отделы, производства, цехи и другие центры ответственности).

Впервые организация учета по центрам ответственности была положена Д. Хиггинсом¹, который предложил метод «респонсиблцентр» (центры ответственности), т.е. учет затрат по местам их фиксации [5, с. 25] или учет затрат по местам их возникновения.

Субсчета 4 порядка позволяют организовать учет по видам деятельности с тем, чтобы уйти от котлового метода учета затрат и доходов в финансовом учете. Для этого могут быть использованы следующие виды деятельности:

- основная деятельность (предприятия телекоммуникаций используют до 30 видов);
- капитальное строительство с тем, чтобы определять результаты строительства собственными силами, а не списывать по себестоимости со счета 08 на счет 04²;
- доверительное управление и внешнее управление;
- реорганизационная деятельность;
- совместная деятельность;
- бюджетная деятельность;
- финансовая деятельность;
- операционная деятельность;
- спонсорская деятельность.

Аналитический учет 1-4 порядка позволяет обеспечить управление затратами, доходами и результатами с достаточной степенью аналитичности: внут-

ренние подразделения, изделия, функции создания себестоимости с тем, чтобы определить «тепленькие местечки»³.

В конечном итоге, можно согласиться с утверждением профессора В.Ф. Палия, что использование субсчетов расширяет информационную емкость бухгалтерского учета и позволяет компаниям внедрить интернациональную модель финансового учета и на этой основе перейти на МСФО. Компании для расширения информационной базы проделали огромную подготовительную работу. Они разработали учетную политику для составления отчетности по МСФО, расширили информационную емкость действующего Плана счетов бухгалтерского учета путем включения в него многочисленных субсчетов. С дочерних организаций собирается объемная дополнительная информация (несколько десятков отчетных форм) для составления сводной финансовой отчетности по требованиям МСФО. Компании содержат специальные бухгалтерские подразделения, составляющие параллельную финансовую отчетность. Центральный банк России принял решение, позволяющее коммерческим банкам составлять бухгалтерскую отчетность путем трансформации данных из действующего учета в соответствии с требованиями МСФО [4, с. 5].

Макет структурированного рабочего плана счетов представлен 5 блоками:

- балансовые счета;
- счета Затраты-Доходы-Результаты;
- учетно-контрольные точки;
- определение результатов;
- контроль на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Балансовые счета представлены в макете структурированного рабочего плана счетов 6 разделами: основные средства

¹ Джон Хиггинс — представитель американской учетной мысли середины XX века, автор концепции центров ответственности и правила Хиггинса, которое гласит, что каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы и доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует.

² В соответствии с законом функционирования фирм на рынке, открытым Нобелевским лауреатом Р. Коузом, фирма работает эффективно, когда затраты на деловые операции внутри фирмы становятся меньше затрат на аналогичные операции, выполняемые через рынок. Фирма достигает своего предела, когда затраты на дополнительные операции внутри фирмы становятся больше затрат на те же операции, выполняемые через рынок.

³ «Тепленькими местечками» называются звенья цепочки ценности создаваемого продукта, обладание которым дает доходы в несколько раз превышающие затраты. Корпорация Microsoft в цепочке создания стоимости компьютера имеет затраты по использованию программ в размере 2%, а доходы получает в размере 8% со своих продаваемых изделий.

и внеоборотные активы; производственные запасы; денежные средства; расчеты; кредиты и финансирование; капитал и резервы.

Счета Затраты-Доходы-Результаты сформированы тремя разделами: расходы по элементам; доходы; финансовые результаты.

Учетно-контрольные точки¹ представляют из себя учетно-аналитические позиции (счета, субсчета, аналитические счета, итерации алгоритма учета и распределения затрат), которые подлежат контролю в целях получения релевантной информации.

В предлагаемом макете структурированного рабочего плана счетов минимальное количество учетных позиций определяется 8 структурными позициями на 42 контролируемых показателя в виде балансовых счетов, счетов Затрат-Доходов-Результатов, что составляет 336 контрольных точек. Их общее количество определяется размерностью организации (количество сегментов, внутренних подразделений, функций создания продукта, количеством используемых элементов или статей затрат), что составляет в среднем 3000-3500 учетно-контрольных точек.

Джон Л. Дейли — президент компании, представляющей консультации по стратегии ценообразования и финансовому менеджменту, пишет, что структурированный рабочий план счетов включает 10 разделов, что позволяет создать высокоаналитичную и эффективную систему учета. Структурированный план счетов позволяет даже компании с одним производственным подразделением и сотней

человек персонала организовать учет издержек по детализированному перечню их отдельных элементов в сочетании с группировкой по функциональным отделам. В совокупности это даст от 500 до 1000 различных субсчетов [3, с. 126].

Структурированный рабочий план счетов позволяет определить финансовый результат четырьмя способами.

Первый способ — сальдированный метод: сальдо активных счетов — сальдо пассивных счетов:

- по внешним сегментам;
- по сегментам рынка;
- по видам деятельности.

Второй способ — по чистым активам: чистые активы на конец периода — чистые активы на начало периода:

- по внешним сегментам;
- по сегментам рынка;
- по видам деятельности.

Третий способ: Эксплуатационный результат = Доходы — Затраты ± Изменение запасов производственных ресурсов за период:

- по субсчетам 1-4 порядка;
- по аналитическим счетам 1-4 порядка.

Четвертый способ: Хозяйственный результат = Эксплуатационный результат ± Результаты по прочей деятельности:

- по субсчетам 1,2,4 порядка.

Последний модуль макета структурированного рабочего плана счетов обеспечивает проведение контроля использования ресурсов предприятия на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга.

В. Патон в докторской диссертации «Теория бухгалтерского учета» (1922) выразил идею, что все настоящие (действительные) изменения стоимости в любую сторону по любой причине должны быть отражены на бухгалтерских счетах [6, с. 65], а это можно сделать лишь с помощью системы инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Профессор А. Апчерч, рассматривая проблемы оценки затрат, большое внимание уделил инжиниринговому подходу. Реализация инжинирингового подхода к оценке начинается с наблюдения органи-

¹ Впервые категория учетно-контрольных точек была рассмотрена в тройной (русской) форме учета (Ф.В. Езерского, который предложил использовать 19 контрольных величин, обеспечивающих определение верности счетоводства как в отношении кассы, ценностей и капитала (счета тройной бухгалтерии), так и в отношении регистров (журнал, главная книга, книга счетов и отчетов). В дальнейшем учетно-контрольные точки применялись в таблице увязок отчетных форм. В мировой экономике они используются для контроля деятельности подразделений.

зационно-психологических процессов, приводящих к возникновению затрат, вслед за которым выполняется определенный инжиниринговый, или операционно-технический анализ взаимосвязи входящих и исходящих потоков, результаты которого используются в качестве основы для анализа затрат [1, с. 108], изменения собственности, платежеспособности, резервной системы, ресурсов и т. д.

Таким образом, разработанный макет структурированного рабочего плана счетов строится на системе субсчетов и аналитических счетов, на модульном принципе, системе учетно-контрольных точек в целях многовариантного определения финансового результата и обеспечение контроля и управления ресурсным потенциалом предприятия на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Библиографический список

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ.; под

ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 952 с.

2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. — 672 с.

3. Дейли Дж. Эффективное ценообразование — основа конкурентного преимущества. — М.: Вильямс, 2004. — 304 с.

4. Палий В. Ф. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. — 2001. — №7.- С. 3–7.

5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. — М.: ЮНИТИ, 1996. — 638 с.

6. Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 640 с.