

## Бухгалтерский учет как системообразующий элемент учетной системы организации

© 2011 С.В. Андреева

кандидат экономических наук, доцент

Самарский государственный экономический университет

E-mail: apollonia63@mail.ru

В статье рассматривается функциональный аспект формирования учетной системы организации, отвечающий целям эффективного учетного обеспечения процессов управления. Обоснована роль бухгалтерского учета как системообразующего элемента учетной системы. Отражены вопросы взаимодействия отдельных элементов учетной системы и бухгалтерского учета. Предложены рекомендации по устранению информационного разрыва в процессе такого взаимодействия.

*Ключевые слова:* учетная система, функциональная направленность учетной системы, бухгалтерский учет, системообразующая роль бухгалтерского учета, элементы учетной системы, взаимодействие учетных подсистем.

Деятельность современной организации характеризуется значительным увеличением факторов, оказывающих воздействие на нее, усложнением их оценки и, соответственно, необходимостью учета и мониторинга большого количества операций, процессов, явлений и всевозможных индикаторов. Проблемы формирования эффективного учетно-информационного обеспечения деятельности хозяйствующих субъектов всегда находились в центре внимания современных исследователей. Развитию теории и практики учетных процессов посвящены работы известных российских и зарубежных авторов: А.Ф. Аксененко, А.С. Бакаева, М.И. Баканова, П.С. Безруких, Л.А. Бернштейна, С.М. Бычковой, Б.И. Валуева, М.Ф. Ван Бреда, М.А. Вахрушиной, А. Дейли, К. Друри, В.А. Ерофеевой, В.Б. Ивашкевича, В.В. Ковалева, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, А.Д. Ларионова, М.В. Мельник, Э. Майера, Б. Нидлза, В.Д. Новодворского, С.А. Рассказовой-Николаевой, В.Ф. Паляя, В.В. Патрова, В.И. Петровой, В.И. Подольского, М.Л. Пятова, Ж. Ришара, Я.В. Соколова, Л.В. Сотниковой, Дж. Фостера, Э.С. Хендриксена, Ч.Т. Хорнгрена, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и многих других. Тем не менее, вопросы совершенствования учетно-информационного обеспечения деятельности предприятий остаются весьма актуальными. При этом современные исследования в области учета в первую очередь ориентированы на развитие его новых направлений, обеспечивающих повышение информативности учетной системы организаций и учетно-аналитическое сопровождение реализации передовых управленческих концепций. По мнению специалистов, учетная информация должна обеспечивать информационную поддержку

менеджмента организации по таким направлениям, как формулирование бизнес-стратегий, планирование и контроль видов деятельности, анализ и принятие управленческих решений, эффективное использование ресурсов, повышение производительности и увеличение стоимости компании, сохранение материальных и нематериальных активов, корпоративное руководство и внутренний контроль<sup>1</sup>.

Развитие учетной практики XX в. привело к появлению управленческого учета, предназначенного для информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений. Его стали определять как “самостоятельную информационную подсистему с имманентными ему целью, функциями, предметом и методом”<sup>2</sup>. Отметим, что в настоящее время сформировалось несколько подходов к определению сущности управленческого учета - от наиболее узкой, трактующей его как подсистему бухгалтерского учета, до наиболее широкой, рассматривающей управленческий учет как комплексную информационную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета, контроля, анализа и направленную на формирование альтернативных вариантов управленческих решений в целях эффективного функционирования предприятия. Наличие значительно отличающихся друг от друга подходов к определению сущности и содержания управленческого учета указывает на отсутствие единства мнений в определении его границ. Многочисленные современные исследования в сфере управленческого учета отмечены попытками авторов сформулировать собственные определения управленческого учета, что приводит к еще большему разнообразию понятий его сущности и усложняет дальнейшие теоретичес-

кие разработки в соответствующей научной области.

Представленные подходы не могут быть признаны правомерными, так как первый из них неоправданно сужает сферу учетной практики современного предприятия, а последний - расширяет, выводя управленческий учет за рамки непосредственно учетной деятельности. Несмотря на то, что термин "управленческий учет" достаточно прочно вошел в отечественную учетную практику, следует все же отметить некорректность применения определения "управленческий". "Учет всегда и во всех формах предоставляет информацию для управления, формирует в системе управления наряду с анализом контур обратной связи"<sup>3</sup>. Мнение о том, что учет, осуществляемый в организации в целях управления и развития ее деятельности, не может не быть управленческим, представляется настолько очевидным, что словосочетание "управленческий учет", казалось бы, должно представляться тавтологией (так же как, например, "управленческое планирование", "управленческая организация", "управленческая мотивация" и т.п.). Тем не менее современные наука и практика активно оперируют некоторыми из этих терминов, в частности "управленческий учет" и "управленческий анализ".

Нами предлагается подход, позволяющий устранить расширительное толкование управленческого учета и некорректность терминологии. Согласно ему управленческий учет рассматривается как интегрированная учетная система, обеспечивающая учетной информацией управленческий персонал в целях реализации им своих профессиональных обязанностей. Данная учетная система состоит из элементов, каждый из которых представляет отдельный вид учета, осуществляемый в тех или иных управленческих целях. Развитие новых направлений и целевых установок в деятельности предприятий приводит к появлению все новых учетных подсистем в целях формирования разнообразной учетной информации для удовлетворения интересов пользователей. Это сказывается на организации всей учетно-управленческой системы и делает актуальными вопросы интеграции ее подсистем, усиления взаимосвязей и взаимодействия между ними.

Функционирование учетной системы тесно взаимосвязано с управленческой деятельностью организации: потребности управления определяют структуру и особенности организации учетной системы; в свою очередь количество и качество учетной информации определяют динамику и качество принимаемых управленческих решений.

Это взаимообусловленное взаимодействие учетной системы и системы управления организации позволяет нам определить учетную систему как важнейший внутренний фактор в обеспечении стабильного и эффективного развития социально-экономических систем.

Выделяется достаточно большое количество аспектов, в разрезе которых можно рассматривать учетную систему организации и, соответственно, определять набор ее подсистем. Специалисты отмечают, что в настоящее время "нет единства во мнениях относительно структуры учетной системы и формирующих ее основных элементов"<sup>4</sup>. Считаем, что при решении данного вопроса необходимо ориентироваться на предметную направленность учетной деятельности. Потребности пользователей в учетной информации в первую очередь зависят от функциональной области, в которой они реализуют свои профессиональные и управленческие функции. Поэтому нами в качестве основного критерия, определяющего структуру учетной системы, рассматриваются отдельные направления функциональной деятельности предприятия - в разрезе отдельных видов деятельности по бизнес-процессам и специальных отраслей менеджмента, в соответствии с чем в учетной системе выделяются такие виды учета, как производственный, кадровый, технический, учет сбытовой, снабженческой, финансовой деятельности, а также инвестиционный, инновационный, экологический и т.п.

По нашему мнению, функциональная направленность учетной деятельности позволяет предельно сблизить источник учетных данных и заинтересованного пользователя, что приводит к формированию профессиональных знаний специалиста об объекте учета уже на стадии проведения им учетных процедур. Для функциональных видов учета в наибольшей степени характерно участие пользователя учетной информации в самом процессе ее формирования. Поиск потенциальных объектов, формирование поискового образа для их выявления, идентификация объекта в качестве учетного, отбор объектов в соответствии с идентификационными признаками, исчисление объекта, первичная обработка и агрегирование (детализация) данных об объекте выступают, по нашему мнению, неотъемлемыми функциями учета. Особенно явно они проявляются при формировании учетной информации в отдельных функциональных областях деятельности организации, характеризующихся высоким влиянием на них внешних факторов и необходимостью учета последствий данного влияния, - маркетинговой, кадровой, материально-техническом обеспечении.

Также важнейшим преимуществом функциональной организации учета следует назвать возможность оперативного реагирования специалистов той или иной предметной области на возникновение новых объектов учета в сфере их профессиональной деятельности, своевременное выявление потенциальных или новых характеристик и качеств учитываемых объектов, осуществление группировки и интерпретации учетных данных в разрезах, наиболее отвечающих потребностям управления в соответствующей функциональной области.

В то же время учет должен предоставлять информацию не только в разрезе отдельных направлений деятельности организации, но и о ее развитии в целом. Это ставит задачи отбора, наблюдения и регистрации объектов учета, идентифицированных по иным признакам, и формирования учетной информации, отвечающей целям управления в иных, отличных от функционального, разрезах. Именно такую задачу выполняет бухгалтерский учет: создать единую картину деятельности всего предприятия, которую не могут отразить функциональные виды учета.

Роль бухгалтерского учета достаточно часто принимается в силу того, что он ограничен в предоставлении учетной информации, необходимой пользователям в процессе оперативного и текущего управления деятельностью хозяйствующего субъекта. В данном случае оценка значимости бухгалтерского учета для функционирования учетной системы предприятия осуществляется на основании нерелевантного критерия. Обеспечить учетной оперативной и текущей информацией управленческий персонал - это задача функциональных видов учета. Цель бухгалтерского учета - осуществить комплексное ретроспективное информационное отражение результатов деятельности организации за определенный период времени, сложившихся в ходе реализации отдельных бизнес-процессов, характеризующихся различными задачами, применяемыми ресурсами, способами решения задач и критериями оценки. Каждый из функциональных видов учета способен удовлетворить информационные потребности только определенного круга пользователей и с позиции управления предприятием в целом не позволяет однозначно оценить описываемые объекты, явления, процессы. Эту задачу выполняет бухгалтерский учет, представляющий собой наиболее организованную часть учетной системы организации и обеспечивающий определенными средствами и методами получение и преобразование учетной информации других учетных подсистем. Именно поэтому мы рассматриваем бухгалтерский учет как важней-

ший элемент информационного обеспечения деятельности по согласованию всех процессов, протекающих в бизнес-среде организации, и определяем его как системообразующий элемент учетной системы.

Вышесказанное не означает, что сами по себе отдельные виды функционального учета бессистемны. Каждый из них выступает в качестве подсистемы учетной системы организации, имеет свои цели, структуру и взаимосвязи между элементами, методы формирования учетной информации. Однако на уровне хозяйствующего субъекта совокупность функциональных видов учета без интегративного компонента не в состоянии системно отразить всю деятельность организации.

Информация функциональных видов учета может использоваться в разработке и реализации управленческих решений, не совпадающих, а иногда и прямо противоречащих целям организации. Бухгалтерский учет на основе ретроспективного предоставления информации позволяет адекватно и комплексно отразить имущественное и финансовое положение организации, выявить определенные тенденции и складывающиеся закономерности в ее развитии, а также оценить движение к стратегическим целям. Значимость роли бухгалтерского учета заключается в хронологической интеграции учетной информации и формировании ее по особым, обеспечивающим сравнимость показателей правилам, что дает возможность осуществить комплексную оценку деятельности предприятия.

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с нормами и принципами, установленными государством, а также международными стандартами финансовой отчетности. Он характеризуется заданным порядком накопления и систематизации учетных данных в определенных регистрах на основе правила двойной записи. Обобщение учетной информации в системе бухгалтерского учета ведется в денежном выражении на основе сплошного, непрерывного документирования фактов хозяйственной жизни. Применяемый в рамках бухгалтерского учета план счетов при грамотном его аналитическом построении позволяет создать эффективную систему отражения собственности, затрат, рисков, финансовых результатов в соответствии с требованиями управления. Это говорит о том, что на сегодня бухгалтерский учет и формируемая на его основе отчетность являются наиболее методологически выверенным инструментом оценки эффективности деятельности организации. «Посредством методологии бухгалтерского учета, представляющей собой совокупность способов и приемов, непрерывно

изучается и обобщается хозяйственная деятельность предприятия”<sup>5</sup>.

Результатом учетных процессов в системе бухгалтерского учета является бухгалтерская отчетность, оптимальная структура которой позволяет при анализе минимального количества суммарных показателей достаточно точно оценить состояние организации. Широко распространено мнение о том, что бухгалтерский учет и бухгалтерская финансовая отчетность ориентированы, в первую очередь, на предоставление информации внешним пользователям. Это мнение нельзя признать правомочным. Разумеется, внешний пользователь извлекает из бухгалтерской финансовой отчетности всю доступную для него информацию об организации. Однако мы считаем, что наиболее заинтересованным пользователем информации бухгалтерского учета должна стать сама организация. Мы согласны с мнением В.В. Бурцева о том, что бухгалтерский учет “нацелен прежде всего на задачи управления бизнесом, а не на информирование общества. Формируя, организуя и представляя обществу информацию о своей финансово-хозяйственной деятельности, экономический субъект решает свои текущие хозяйственные задачи и прежде всего - задачи привлечения капитала и установления хозяйственных взаимоотношений с другими участниками рынка”<sup>6</sup>.

Разумеется, в учетно-информационное поле бухгалтерского учета попадает не вся учетная информация, которой оперируют специалисты функциональных областей деятельности предприятия. Функциональные виды учета охватывают гораздо большее количество объектов учета, чем бухгалтерский учет. Многообразие видов деятельности, осуществляемых предприятием, обуславливает наличие значительного объема количественной и качественной учетной информации. Причем усложнение процессов управления приводит к постоянному увеличению доли качественных показателей в общем объеме учетной информации. Увеличивается доля так называемых нефинансовых показателей, описывающих качество бизнес-процессов и внешнюю бизнес-среду субъекта хозяйствования. Сложность стоимостной оценки качественных характеристик учитываемых объектов, особые правила и условия признания объектов наблюдения в бухгалтерском учете, требования документального оформления фактов хозяйственной жизни приводят к значительному сужению учетной информации, направляемой из подсистем функциональных видов учета в подсистему бухгалтерского учета.

Таким образом, можно говорить об определенном информационном разрыве между отдель-

ными элементами учетной системы организации. Как справедливо отмечает О.В. Рожнова, “имеется достаточно обширная область, не относящаяся к формируемому учетному пространству”<sup>7</sup>. Особо остро стоит вопрос возможности использования различных качественных характеристик объектов в системе бухгалтерского учета. Использование качественных показателей в описании экономических процессов хозяйствующих субъектов в настоящее время ограничено. Это объясняется сложностью их оценки, неоднозначностью результатов применения, невозможностью проверки и подтверждения количественными показателями. По мере развития инструментов оценки качественных характеристик будет расширяться и область их применения в управленческой практике организаций. Считаем, что усложнение процессов управления будет приводить к постоянному увеличению доли качественных показателей в общем объеме управленческой информации, в том числе и учетной.

Важнейшей задачей совершенствования теории и практики бухгалтерского учета современные исследователи видят расширение его возможностей по отражению новых объектов учета и их качественных и нефинансовых характеристик. Ее решению служит применение широкого спектра учетных инструментов и приемов: вариативность методов оценки объектов и амортизационной политики, использование временной концепции стоимости денежных средств, широкое применение методик резервирования, формирование условных обязательств и учет событий после отчетной даты, применение переоценки и т.п. Причем перечень данных инструментов имеет тенденцию к расширению применения.

Для того чтобы усилить управленческую направленность бухгалтерской отчетности, организации предпринимают попытки ее модификации: увеличивается детальное наполнение традиционных бухгалтерских форм, формируются “управленческие” формы отчетности путем дополнений и корректировок традиционных показателей бухгалтерского учета, исходя из видения и оценок управленческим персоналом протекающих процессов и их результатов. Таким способом специалисты пытаются минимизировать информационный разрыв между бухгалтерским учетом и другими элементами учетной системы организации. Оценивая положительно данные разработки, в то же время следует понимать, что они приводят к возникновению методологической проблемы - объединению системной информации бухгалтерского учета с информацией функциональных видов учета, формируемой по иным

правилам, принципам и с достаточной степенью субъективности.

Системообразующая роль бухгалтерского учета проявляется не только в аккумуляции учетной информации всех видов учета по функциональным направлениям, но и в выполнении контрольной функции, обеспечивающей контроль результатов финансово-хозяйственной деятельности и сохранность имущества предприятия. Реализация данной функции обусловлена тем, что каждый отражаемый в бухгалтерском учете факт хозяйственной жизни проходит своеобразную правовую оценку на вопрос его легитимности.

Таким образом, неправомерно игнорировать и принижать роль бухгалтерского учета для управленческой деятельности организации. Он представляет собой важнейший системообразующий элемент учетной системы, обеспечивающий взаимосвязь потоков учетной информации всех элементов учетной системы предприятия и формирующий системную учетную базу в целях комплексного управления предприятием. В связи с этим основными направлениями совершенствования учетной деятельности предприятия нами определены: эффективная организация функциональных видов учета; активное вовлечение пользователей учетной информации в процесс ее формирования; обеспечение тесной вза-

имосвязи элементов учетной системы с бухгалтерским учетом; развитие учетных инструментов и методов бухгалтерского учета, позволяющих сократить информационный разрыв между ним и другими учетными подсистемами; усиление активно-исследовательской направленности функциональных видов учета. Предложенные направления развития учетной системы дадут возможность всемерно повысить эффективность ее функционирования.

<sup>1</sup> Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М., 2003. С. 7.

<sup>2</sup> Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. М., 2004. С. 63.

<sup>3</sup> Палий В.Ф. Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. 2000. □ 17. С. 45.

<sup>4</sup> Никандрова Л.К. Формирование учетной системы хозяйствующих субъектов: теория, методология и практика: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2011. С. 3.

<sup>5</sup> Мизиковский Е.А. Теория бухгалтерского учета: учебник. М., 2004. С. 69.

<sup>6</sup> Бурцев В.В. О стандартах финансовой отчетности // Аудит и налогообложение. 2006. □ 7.

<sup>7</sup> Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. М., 2003. С. 58.

Поступила в редакцию 02.08.2011 г.