Ростовский Государственный Строительный Университет

## Позиционирование и идентификация деятельности в структурированном рабочем плане счетов

Глобализация экономики и возможности современной вычислительной техники привели к резкому повышению роли и значения бухгалтерского учета в процессах управления, контроля движения и использования ресурсов.

В этих условиях многие предприятия меняют свои учетные информационные системы в сторону всестороннего решения задач управления на всех уровнях, в разрезе соответствующих видов деятельности.

Профессора X. Томас Джонсон и Роберт С. Каплан констатируют, что корпоративные управленческие учетные системы не соответствуют современным условиям. В наше время быстроменяющихся технологий, острой конкуренции, как в глобальном масштабе, так и внутри страны, и грандиозно выросших возможностей обработке информации, управленческие бухгалтерские системы не в состоянии своевременно предоставить менеджерам необходимую информацию для управления процессами, определения себестоимости продукции и оценки результатов деятельности, причем потребность в информации в разрезе видов деятельности возрастает как в рамках финансового, так и управленческого и стратегического учета.

Профессор Я.В. Соколов отмечает, что в рамках финансового учета появляются все новые управления развития бухгалтерской мысли, формирующие различные виды учета (креативного, социального, учета человеческих ресурсов, работы с инсайдерами, экологического) [4].

Основой совершенствования учета выступают структурированные планы счетов, которые резко меняют характер и возможности финансового, управленческого и стратегического учета:

- информационная емкость структурированного рабочего плана счетов превышает 1 миллион единиц;
- создаются возможности вести учет по одной двум тысячам видам деятельности;
- количество центров возникновения затрат превышает 1000 2000 (Канадские электростанции);
- 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.

Структурированный рабочий план счетов в ОАО «Балтика» имеет около 30000 позиций, представленный почти на 400 страницах компьютерного текста, на основании которого обеспечивается руководство и управление более 1200 видами деятельности (основная, капитальные вложения, операционная, аутсорсинговая лизинговая, доверительное управление собственность, совместная ин-

новационная, центры возникновения затрат, центры ответственности, венчурный капитал, заемный капитал, земля, кеги на складе, в пути, отгруженные, у покупателя, управление благотворительной деятельностью, рекламой, маркетингом и др.).

Общая информационная емкость составляет около одного миллиона единиц, в том числе по видам деятельности около 30000 единиц информации.

Структурированные рабочий план счетов ООО «Мобайл-Дон» (Ростовна-Дону) имеет три раздела:

- первый раздел: балансовые счета, субсчета, субконто 1,2,3-й;
- второй раздел: забалансовые счета;
- третий раздел: вспомогательные счета, представленные более 200 позициями и предназначенные для управления:
  - дебиторской и кредиторской задолженностью;
  - материалами;
  - финансовыми вложениями;
  - валютными временными разницами;
  - формированием стоимости объекта учета;
  - нормируемыми расходами;
  - косвенными расходами;

Структурированный план счетов ОАО «Российские железные дороги» (ОАО «РЖД» от 29.06.2006 года) включает 16000 учетно-аналитических позиций, в том числе более 4000 характеризуют различные виды деятельности в самых разнообразных сферах (транспортная, промышленная, торговая, строительная, экспортная и др.)

В учетной политике ОАО «РЖД» на 2006 год дается широкое толкование вида деятельности как совокупности однородных услуг или продуктов реализуемых клиентам общества.

В составе основной деятельности подлежат обязательному учету более 50 видов деятельности:

- оказание услуг по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта;
  - перевозке пассажиров;
  - транспортировке грузов;
  - погрузочно-разгрузочная деятельность;
  - сопровождение и охрана грузов;
- оказание услуг связи, информационных, маркетинговых, сервисных и др.;
  - оказание природоохранных услуг;
- ведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских, проектных и других работ $^{1}$ ;
  - оказание инжиниринговых услуг;

 $<sup>^1</sup>$  В соответствии с планом счетов ОАО «РЖД» НИОКР учитывается на счете 20 «Основное производство», а не на счете 29 «Обслуживающее производства и хозяйства» как это рекомендуется делать в соответствии с планом счетов Минфина РФ 2000 год. Данный подход более правильный и соответствует интернациональной модели финансового учета.

- и другие виды услуг.

В управлении доходными вложениями, в плане счетов предусмотрено 8 видов деятельности, запасами материалов – 41, вспомогательными производствами – 12, непромышленными производственными и хозяйственными – 18, расчетами с поставщиками – 150, расчетами с покупателями – 120, целевое финансирование – 100, продажи – 180, прочая реализация – 105.

В составе внутрихозяйственных расходов выделено более 200 видов деятельности, характеризуемых 16000 аналитическими счетами в соответствии с планом счетов ОАО «РЖД».

Это вызвано сложной структурой ОАО «РЖД» в состав, которого входят: филиалы – железные дороги (17); филиалы – перевозочные компании (4); филиалы в области технико-экономического и финансового обеспечения (6); филиалы в области капитального строительства (45); филиалы в области ремонта подвижного состава (29); филиалы в области путевого хозяйства (14); филиалы – электротехнические заводы (8); филиалы в области информатизации и связи (3); филиалы в области социальной сферы (18); представительства в иностранных государствах (8) и др.

Особое внимание уделено видам деятельности в области налогообложения, где их предусмотрено 210, с 2200 учетно-аналитическими позициями в плане счетов.

План счетов ОАО «РЖД» предусматривает учет затрат по элементам параллельно учету затрат по статьям калькуляции с 69 учетными позициями, в том числе услугами аутсорсинговых организаций.

В структурированном рабочем плане счетов ООО «Регата» введен ряд позиций, обеспечивающий раздельный учет и управление видами деятельности:

- введено в практику понятие «балансовой единицы», как группы хозяйственных субсчетов компании, объеденных по принципу одинаковых видов деятельности (территориальный признак, род деятельности), что позволило учитывать отдельно по группам итоги деятельности: «Дистрибуция Ростов»; «Регата-столица»; «Южная Столица»;
- введено понятие «трансформационный счет» это синтетический счет управленческого учета, который участвует в трансформации сводной отчетности в консолидированную: счета внутрихозяйственных взаиморасчетов (60.х.2; 62.х.2; 76.х.2; и др.), счета «внутренних» финансовых результатов (90.х.2; 91.х.2; 99.х.2), вспомогательные счета (100)<sup>2</sup> для отражения отсроченных налогов по видам деятельности; счет 83 субсчет «Временный корректиро-

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Счет 100 «Отсроченные налоги» является трансформационным, так как отражается только в консолидированной отчетности видов деятельности. На счете 100 отражается стоимость НДС и акцизов, начисленных их плательщиками, но пока не участвующих в формировании финансового результата (счет 90), так как продукция не была отгружена конечному покупателю, а осталась на складах компании. Списание со счета 100 (Дт 41 Кт 100) производится при отгрузке конечным покупателям и вычитается как разница показателей проводка Дт 90 Кт 41 между данными управленческого и финансового учета. Сальдо по счету 100 показывает сумму НДС и акцизов, приходящихся на остатки продукции балансовых единиц (видов деятельности), находящихся на складах.

вочный счет»<sup>3</sup>, используемый для аккумулирования неопознанных ошибок между видами деятельности в целях быстрого составления отчетности.

Структурированный план счетов предназначен для использования субконто в следующих позициях:

- первого порядка (категории и виды объектов активов и пассивов баланса, контрагенты, виды номенклатуры и так далее);
- второго порядка (регионы, подразделения, места нахождения, договора и так далее);
- третьего порядка (разделы бюджетов, статьи затрат или элементов, сотрудники и так далее).

Справочные данные используются для решения задач выходящих за рамки традиционного финансового учета:

- корректировка налогооблагаемой базы по прибыли;
- управление и учетно-аналитическое обеспечение операций по многоэтапным договорам выполнение работ;
- управление таможенной номенклатурой товаров и грузовыми таможенными декларациями;
  - автоматическое заполнение расчетных ведомостей и деклараций;
- управление нормированными расходами; расходами на рекламу; представительскими расходами и др.
  - управление убытками прошлых лет;
  - управление резервами.

Структурированный рабочий план счетов в ОАО «Кока-Кола» в России обеспечивает управление одновременно по терм позициям:

- финансовой отчетностью по российским стандартам (2 знака);
- финансовой отчетностью и видами деятельности по стандартам ГА-АП (2 знака);
- аналитической информацией самого разнообразного вида: виды деятельности, центры возникновения затрат и др. (2 знака).

Структурированный рабочий план счетов ОАО «Кока-Кола» позволяет управлять 120 видами деятельности с информационной емкостью около 1000 Единиц информации.

Многие структурированные рабочие планы счетов обеспечивают многоуровневый учет видов деятельности:

- деятельность на уровне единиц продукта;
- деятельность на уровне партии продукта;
- деятельность на уровне продукта;
- прочие вспомогательные виды деятельности;
- деятельность по работе с клиентами и другие виды деятельности.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Назначение счета 83 субсчет «Временный корректировочный счет» сводится к аккумулированию неопознанных ошибок прошлых периодов для цели оперативного составления отчетности по видам деятельности. Аналогичные счета и субсчета ведутся во Франции, Голландии, США для исключения потерь рабочего времени для поиска ошибок.

Рабочий план счетов – схема регистрации и группировки объектов учета, возникающих при осуществлении отдельными предприятиями конкретных видов деятельности [2, c.55].

В основу структурированного рабочего плана счетов положен модульный принцип построения плана счетов разработанного профессорами  $\Gamma$ . Е. Крохичевой, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.И. Ткачем<sup>4</sup>.

В связи с этим предложено использовать три модуля:

- модуль финансового учета;
- модуль доходы-затраты-результаты;
- модуль забалансовых обязательств.

Указанные модули обеспечивают управление финансами, результатами и обязательствами предприятия, так как забалансовые обязательства зачастую превышают капитал компании (ОАО «Связь инвест», ОАО «Центральная ипотечная корпорация» и др.).

В структурированном рабочем плане счетов должны быть представлены рубрики, характеризующие структуру организации (филиалы, подразделения, виды деятельности, центры возникновения затрат и т.д.).

Структурированный рабочий план счетов должен обеспечивать комплексное функционирование финансового, управленческого, стратегического, стратегического управленческого учета.

Профессор К. Уорд считает, что система стратегического управленческого учета — это средство, обеспечивающее процесс принятия решений, а не форма отчетности за истекшие периоды. Все стратегические решения принимаются в контексте целей и задач бизнеса. Следовательно, чем конкретнее задачи, тем точнее будут решения. И если решения сформулированы четко, то информационные потребности тоже можно выразить с достаточной определенностью [5, с 397].

При этом все виды учета целесообразно ориентировать на возможность определения изменения собственности в виде агрегированного показателя чистых активов и дезагрегированного показателя чистых пассивов.

Все дело в том, что финансовый, управленческий, стратегический, стратегический управленческий, адаптивный виды учета имеют свою методологическую основу, в качестве которой выступает экономическая теория прав собственности. Теория прав собственности получила дальнейшее развитие в научных исследованиях неоинституциалистов как теория формы и теория трансакционных издержек. В соответствии с экономической теорией под собственностью понимают «отношения людей друг к другу по поводу присвоения средств производства и создаваемых с их помощью материальных благ» [3, с. 104].

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Бухгалтерский модуль – это функционально законченный узел плана счетов, который обеспечивает самостоятельное функционирование бухгалтерского учета, и определение финансового результата не зависимо от характера предприятия (фермерское хозяйство, малое предприятие, кооператив, акционерное общество, биржа, инвестиционный фонд и т.д.) одним из все усложняющихся способов (сальдо активных и пассивных счетов; чистые активы на начало и конец периода; соизмерение доходов с затратами в целом и по видам деятельности; в разрезе объектов учета управленческой бухгалтерии, по объектам стратегического учета). Комплекс модулей гарантирует устойчивую работу системы и направленность бухгалтерского учета на конечный результат.

Структурированный рабочий план счетов должен обеспечить получение информации в целях определения выгод и направлений деятельности организации в двух основных аспектах:

- а) Функционирование фирмы в разрезе основных видов деятельности:
- экономические (собственность, доход, перспективы на успех, стабильность, эффективность системы платежеспособности, состояние резервной системы и др.);
- организационные (устойчивость, определение и управление величиной интегрированного риска, диверсификация деятельности и подведение итогов их функционирования, анализ результатов по видам деятельности);
- управленческие (использование инструментов финансового инжиниринга, компьютерных программ, использование сетевых методов управления и др.);
- политические (имидж, лидерство на рынке, влияние на чиновников и др.);
- инновационные (возможность управления результатами в разрезе наиболее перспективных видов деятельности, экономических и географических сегментов, временных и территориальных факторов)
- б) Оценка слабых и сильных сторон предприятия в разрезе видов деятельности с определением:
  - потенциальных внешних возможностей;
  - потенциальные внешние угрозы.

Анализ слабых и сильных сторон может быть проведен на основе использования такого инструмента бухгалтерского инжиниринга как swot-аналитический производственный балансовый отчет.

Структурированный рабочий план счетов должен обеспечить составление эффективной системы отчетности как внутренней (управленческой, стратегической, производственной), так и внешней (финансовой, консолидированной, по международным стандартам).

Профессор Я.В. Соколов точно подметил, что основной недостаток сводится к тому, что отчет представляет устаревшие данные. Более того, когда отчет подписывает руководитель фирмы или аудитор дает заключение — отчет уже устарел. Следовательно, анализировать можно лишь прошлое, но это не только ничего не дает для анализа сложившейся ситуации, но может даже помешать принятию разумного решения. Кроме того, если предположить, что данные отчета вуалированы и/или фальсифицированы, это усугубит положение [1, с 372].

Учет по видам деятельности в системе финансового, управленческого и стратегического учета должен опираться на соответствующую систему информационного обеспечения.

В настоящее время информационное обеспечение рассматривается в трех аспектах:

- учетно-аналитическое обеспечение процесса управления (И.Н. Богатая, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Н.Т. Лабынцев и др.);

- учетно-аналитическая система информационного и сетевого обеспечения (Г.Е. Крохичева, Л.В. Попова и др.);
  - учетное информационное пространство (О.В. Рожнова).

Учетно-аналитическое обеспечение процесса рассматривается и в контексте видов деятельности.

Структурированный план счетов позволяет даже компании с одним производственным подразделением и с сотней человек персонала организовать учет издержек по детализированному перечню их отдельных элементов в сочетании с группировкой по функциональным отделам. В совокупности это дает от 500 до 1000 различных субсчетов.

В системе финансового учета для учета затрат, доходов и результатов по видам деятельности предусмотрены субсчета к счетам тридцатым, 90 и 99:

- основная деятельность;
- операционная деятельность;
- капитальные вложения;
- спонсорская деятельность;
- аутсорсинговая деятельность;
- доверительное управление собственностью;
- совместная деятельность;
- инновационная деятельность.

Управленческий учет организуется в разрезе разнообразных аналитических позиций в зависимости от решаемых управленческих задач:

- центры возникновения затрат;
- центры ответственности;
- пределы и полуфабрикаты;
- заказы;
- звенья цепочки создания стоимости продукта;
- любые функции предприятия.

Стратегический учет направлен на решение задач обеспечения управления, наиболее важных процессов и показателей деятельности предприятия на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга:

- собственность;
- денежные потоки;
- инновации;
- стадии жизненного цикла продукта;
- капитал;
- венчурный капитал;
- заемный капитал;
- резервная система предприятия.

Сетевой учет строится на базе использования комплекса компьютерного оборудования объединенного высокоэффективными системами связи для обработки передачи и хранения информации в целях комплексного решения задач финансового, управленческого и стратегического учета.

## Список используемых источников

- 1) Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: «Аудит, ЮНИТИ», 1996. 638с.
- 2) Карзаева Е.Н. Рабочий план счетов бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, № 4, 2001. с.55-69.
- 3) Ткач В.И. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия / В.И. Ткач, Т.О. Кубасова, Е.П. Шумилин М.: Издательство «ПРИОР», 2000.-128c.
- 4) Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.-496 с.
- 5) Уорд К. Стратегический управленческий учет/ пер. с англ.. М.:ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002.- 448с.: ил.