

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования

**ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ СИСТЕМ
УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ**

Кафедра экономики

Ф.А. Красина

Бухгалтерское дело

Учебное пособие

2018

Оглавление

1. ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА	4
1.1 Исторический аспект возникновения бухгалтерского дела ...	4
1.2 Развитие бухгалтерского дела России	9
2. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ	15
2.1 Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России).....	15
2.2 Членство в институте профессиональных бухгалтеров России	22
2.3 Роль и место ИПБ России в деле реформирования бухгалтерского учета	26
2.4 Профессиональные организации аудиторов	30
2.5 Международные бухгалтерские профессиональные организации	45
3. ЗНАЧЕНИЕ И ОСНОВНЫЕ ПРЕДПОСЫЛКИ РАЦИОНАЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ СЛУЖБЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА	50
3.1 Особенности построения учетного процесса как основы формирования структуры службы бухгалтерского дела	50
3.2 Организационная структура бухгалтерской службы в организации	56
3.3 Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера	60
3.4 Права и обязанности должностных лиц бухгалтерской службы.....	66
4. РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ В ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ.....	71
4.1 Организационный аспект взаимосвязи финансового и управленческого учета.....	71
4.2 Роль учетной информации в организации управленческого и финансового учета	81
4.3 Обеспечение взаимосвязи учетных систем в управлении предприятием.....	104
4.4 Критерии формирования управленческой отчетности	116
4.5 Организация внутреннего контроля на предприятиях	130
5. ЭТИКА ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРА	

И АУДИТОРА.....	136
5.1 Этическое регулирование деятельности профессиональных бухгалтеров в России и за рубежом	136
5.2 Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.....	138
5.3 Работа профессиональных ассоциаций по созданию и соблюдению кодексов этики.....	140
6. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ БУХГАЛТЕР И ЕГО СТАТУС	143
6.1 Роль бухгалтера в условиях рыночной экономики	143
6.2 Задачи развития бухгалтерской профессии	144
6.3 Статус профессионального бухгалтера в соответствии	146
6.4 Квалификационные требования к профессиональным бухгалтерам.....	148
6.5 Компетентность профессионального бухгалтера.....	152
Список литературы.....	156

1. ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА

1.1 Исторический аспект возникновения бухгалтерского дела

Бухгалтерское дело неразрывно связано с бухгалтерским учетом, так как является его составной частью, в свою очередь возникновение и развитие бухгалтерского учета является составной частью истории человеческого общества. Современная наука в настоящее время не может дать однозначный ответ, когда появился бухгалтерский учет. Во многом это объясняется скудностью сохранившихся источников — учетных документов, использовавшихся нашими предками.

Потребность в учете, контроле и руководстве хозяйственными процессами возникла на самых ранних ступенях человеческого развития и существовала в различных общественно-экономических формациях. История хозяйственного учета насчитывает более 6 тысяч лет. Неотъемлемой частью этой истории была эволюция бухгалтерского учета, его практики и теории.

На первых стадиях цивилизации учет был только отражением человеческой деятельности в уме человека. Лишь с момента, когда люди смогли фиксировать данные о хозяйстве на каких-то внешних носителях информации, стало возможным говорить о возникновении хозяйственного учета. Его возникновение было обусловлено потребностями экономики, а потребности учета стимулировали в свою очередь возникновение письменности и арифметики.

Существуют многочисленные свидетельства ведения учетных записей во времена создания Александром Македонским одной из величайших империй. В 332 г. до н.э. им была основана Александрия, где позднее была собрана наиболее выдающаяся библиотека древнего мира. Она насчитывала более 500 000 рукописей. В те далекие времена египетские землевладельцы платили налоги зерном и льном за использование воды Нила для орошения полей. Сборщики налогов составляли свидетельства о получении налога, рисуя иероглифы зерна и льна на стенах домов землевладельцев.

По мнению археологов, глиняные знаки, обнаруженные в значительном количестве в Месопотамии, служили также в качестве расписки в получении налогов. Развитые системы учета, по всей видимости, имелись в Китае еще в 2000 г. до н.э., а элементы двойной бухгалтерии — в Риме. Римлянам было знакомо и понятие амортизация.

С развитием производительных сил совершенствовался и развивался хозяйственный учет, который стал одним из эффективных средств управления государством. Так, например, зачатки государственного учета были присущи китайской династии Шан, правившей в 1600 г. до н.э., а свидетельства существования государственного учета в Индии относятся к 2300 г. до н.э. О величии древней культуры и развитии производительных сил говорят грандиозные египетские пирамиды, построенные 4000 лет назад, на строительстве которых были задействованы тысячи человек, получающих содержание (продукты питания) от государства. Движение материальных и финансовых средств требовали организации учета и контроля за их поступлением и использованием, что привело к возникновению первых учетных документов. Материальными носителями учетных данных долгое время служили папирусы (Древний Египет), глиняные таблицы и черепки (Ассирия и Вавилон), восковые таблички (Древний Рим) и др.

Развитие учета в период раннего средневековья было замедленным.

В период раннего средневековья преимущественно преобладало натуральное сельское хозяйство, слабо развитая торговля и обмен. Все это стало причиной застоя и отрицательно сказалось на развитии учета.

Относительно полный учет в это время применялся в церквях и монастырях, где были сосредоточены имущественные ценности. В этот период (1086 г.) хозяйственный учет вели в виде Книги кадастра в Англии, где была отражена опись имущества, земли, скота и др. В дальнейшем, с оживлением торговли, учет начинает развиваться весьма быстрыми темпами. На развитие учета в дальнейшем существенное влияние оказало открытие Христофором Колумбом берегов Америки. С открытием Нового Света и возникновением новых торговых путей центр коммерции переместился в Испанию и Португалию, а затем в Антверпен и

Нидерланды. К этому же периоду относится и развитие банковских и торговых домов в Италии, особенностью которых явилось применение определенной «системы» в организации учета, которая получила название староитальянской формы бухгалтерского учета. Вполне естественно, что итальянская система учета должна была распространиться и на другие страны.

В 1458 г. в Неаполе Бенедикт Котрульи в своей работе под названием «О торговле и совершенном купце», в главе «О купеческой бухгалтерии» излагает суть ведения учета в трех книгах — Главном, журнале и мемориале с применением двойной записи на счетах. Данная работа Котрульи вышла в свет только через 115 лет, то есть в 1573 г.

В Венеции в 1494 г. была издана книга по математике францисканского монаха Луки Пачоли «Совокупность всей арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», в которой одна из частей называлась «Трактат о счетах и записях». В этой работе был изложен особый венецианский способ ведения двойной бухгалтерии торговых и кредитных операций средневековых купцов. Известный немецкий философ Освальд Шпенглер считал, что три великих человека — Колумб, Коперник и Пачоли — изменили мир. На протяжении 500 лет идеи Луки Пачоли оказывали и все еще оказывают влияние на развитие бухгалтерского учета.

С началом промышленной революции стали появляться профессиональные бухгалтера. В городском справочнике Эдинбурга за 1773 г. насчитывалось семь бухгалтеров. К началу XIX в. во всех справочниках всех крупных городов Англии и Шотландии их было уже более пятидесяти. Закон о компаниях 1844 г. предусматривал обязательную аудиторскую проверку фирм-банкротов. Каждый член Общества бухгалтеров, образованного в 1854 г. в Эдинбурге, в соответствии с королевской хартией получил право на титул «присяжного бухгалтера». В 1880 г. был создан институт присяжных бухгалтеров Англии и Шотландии.

В России хозяйственный учет начал развиваться еще в IX веке в Новгороде. В это же время учет широко использовался князьями, боярами, монастырями и церквями в виде приходно-расходных книг. Были найдены: расходная книга Псковской Заветической церкви Успения за 1531 г., приходно-расходные кни-

ги князя Голицына за 1685—1686 гг. и другие «учетные регистры» той эпохи.

В эпоху Петра I был учрежден приказ Счетных дел, который должен был вести учет денежных средств и контролировать государственные финансы. В этот же период Петром I была введена в армии должность аудитора, которые занимались расследованием дел, связанных с имущественными спорами. Аудиторов тогда называли присяжными бухгалтерами.

Бурное развитие бухгалтерский учет в России получил в XIX в., т. е. в период развития промышленности и торговли. С 1888 г. в Петербурге начал издаваться журнал «Счетоводство», на страницах которого освещался опыт отечественной и зарубежной теории и практики ведения хозяйственного учета.

К началу XX в. быстрыми темпами стали развиваться промышленность, транспорт, торговля, банки. Все это требовало ускоренными темпами развивать и совершенствовать отраслевой учет, без которого нельзя было успешно вести хозяйство. Для совершенствования и разработки новых форм и методов учета очень много сделали такие отечественные ученые, как Н. Лунский, Р. Вейцман, Е. Сиверс, А. Галаган, Р. Рудановский и др.

Бухгалтерский учет перестает быть только формой счетоводства, хранителем документации. С развитием производства, интеграционных процессов в экономике, хозяйственный учет становится неотъемлемой частью экономических отношений и одной из систем хозяйственного механизма в любом способе современного производства. Следовательно, именно к этому периоду можно отнести выделение бухгалтерского учета из системы экономических наук, в самостоятельную область знаний.

Если до этого момента развитие бухгалтерского учета было неотделимо от совершенствования бухгалтерского дела, то с начала XX в. происходит разделение в путях развития бухгалтерского учета (как науки управления) и бухгалтерского дела, как организационно-технического обеспечения этой науки информацией.

С появлением вычислительной техники, персональных компьютеров возможности бухгалтерской службы расширяются. Она занимается не только собственно учетом, но и участвует в плани-

ровании деятельности организации, принятии управленческих решений и контроле за их выполнением.

Из сказанного следует, что современный бухгалтерский учет является системой информационного обеспечения и функцией управления.

В настоящее время в странах с развитой рыночной экономикой существует разделение учета на финансовый и управленческий. Это связано с разнообразием целей любой организации. Чаще всего эти цели связаны с увеличением прибыли, ростом объемов производства, минимизацией издержек производства, обретением финансовой самостоятельности, реструктуризацией деятельности, повышением качества выпускаемой продукции и др. В этих условиях задача управляющих и всех специалистов организации состоит в том, чтобы эти цели были достигнуты. Чтобы добиться этого, специалисты и руководители всех уровней выполняют основные функции: планирование, прогнозирование, контроль за выполнением намеченных мероприятий, оперативное управление и регулирование. Для всех перечисленных функций управления нужна соответствующая информация. Поэтому бухгалтерский учет в современных условиях основывается на базовых принципах (положениях) и общеустановленных правилах (стандартах). Стандартизация бухгалтерского учета происходит в странах рыночной экономики в соответствии с требованиями международной гармонизации и стандартизации, связанных с интеграционными процессами в экономике на международном уровне.

Западные специалисты считают, что бухгалтерский учет в своем развитии прошел пять этапов:

- торговый (до 1880 г.);
- предпринимательский (1880—1900 гг.);
- организационный (1900—1950 гг.);
- оптимизационный (1950—1975 гг.);
- стратегический (с 1975 г. по настоящее время).

Несомненно, выделение этих этапов носит достаточно условный характер. Это объясняется своего рода «усреднением» исторических данных, так как каждая страна проходила и проходит свой путь развития и совершенствования учета.

Ярким примером этого служит Россия. Специфика социалистической экономики не могла не сказаться на целях, методах и приемах бухгалтерского учета.

1.2 Развитие бухгалтерского дела России

События октября 1917 г. в корне изменили систему государственных учреждений в России.

Организация деятельности советской администрации требовала установления новых правил документирования. Был издан ряд законов, регламентировавших порядок внесения законопроектов, их утверждения, подписания, опубликования и вступления в силу; использования печатей с государственным гербом. Большое значение для оформления официальных документов имело постановление Совета народных комиссаров от 2 марта 1918 г. «О форме бланков государственных учреждений», в котором перечислялись обязательные реквизиты бланка.

Несмотря на трудности гражданской войны, становление советского государственного аппарата сопровождалось поисками новых, соответствующих времени форм делопроизводства. Об этом свидетельствует постановление Совета рабочей и крестьянской Обороны от 8 декабря 1918 г. «О борьбе с областничеством и канцелярской волокитой», которое предписывало заменить переговоры по телефонограммам документами. Всем советским учреждениям вменялось в обязанность исполнять постановления и распоряжения центральной власти точно и беспрекословно. Свидетельствует об этом также проект декрета «Об упрощении делопроизводства и переписки в советских учреждениях», подготовленный в декабре 1918 г. Совещанием по вопросу упрощения делопроизводства в советских учреждениях при юрисконсультском отделе Наркомата Госконтроля. Для его доработки в январе 1919 г. было создано Межведомственное совещание, куда входили представители пяти наркоматов. Они подготовили проект «Положения о письмоводстве и делопроизводстве», который, однако, не был утвержден.

Для первых лет советской власти характерна законодательная регламентация работы с обращениями граждан. Узаконено

право гражданина на обжалование, подачу письменных устных жалоб и сроки их рассмотрения.

В 20-е г. развернулось массовое движение за научную организацию труда (НОТ) и научную организацию управленческого труда (НОУТ), оказавшее значительное влияние на формирование и развитие советского делопроизводства. Теоретические и практические разработки в этой сфере связаны с именами А.К. Гастева, П.М. Керженцева, Е.Ф. Розмирович, Л.А. Вызова, З.К. Дрезена и др.

В 20-е г. и в начале 30-х г. вопросами совершенствования управления занимались общественные организации: Клуб работников административного дела, Объединение работников учета, Ассоциация управленческого дела. Издавались журналы, на страницах которых рассматривались проблемы работы с документами: «Техника управления», «Вопросы организации и управления», «Система и организация», «Время», «Организация труда».

В этот период издается много литературы по вопросам делопроизводства — и фундаментальные теоретические исследования, и пособия по делопроизводству для учащихся и практиков.

Значительное влияние на процессы документирования оказала Конституция 1936 г., впервые за годы советской власти законодательно закрепившая иерархию управленческих документов, четко определив, какие виды распорядительных документов должен издавать конкретный орган власти и управления.

Высший законодательный орган — Верховный Совет СССР издавал *законы*, его Президиум — *указы* и *постановления*, народные комиссары — *приказы* и *инструкции*. Руководители организаций, учреждений и предприятий, действующих на основе единоначалия, — *приказы*.

В 40-е гг. методическое руководство и контроль за организацией делопроизводства в советских учреждениях стало осуществлять Главное архивное управление, предпринявшее попытку создать единые нормы в работе с официальными документами. В 1943 г. был подготовлен проект «Инструкции по постановке документальной части и охране документальных материалов в текущем делопроизводстве учреждений, организаций и предприятий СССР». К сожалению, проект не был утвержден. В этом документе подчеркивалось единство и связь между делопроизвод-

ством и архивом. Однако проект сыграл положительную роль, так как на его основе был создан ряд ведомственных инструкций по делопроизводству, в том числе типовых. В этом же году Глав-архив разработал «Перечень типовых документальных материалов, образующихся в деятельности учреждений, организаций и предприятий СССР». Для каждой категории документов были установлены сроки хранения (новое издание этого перечня было осуществлено в 1957 г.).

В послевоенные годы задача развития бухгалтерского дела в связи с восстановлением разрушенного хозяйства отошла на второй план. Наиболее значимым событием для развития советского бухгалтерского дела в 50-е годы было постановление правительства СССР от 10.10.1959 г. № 1375, в котором ряду ведомств поручалось разработать единую систему делопроизводства для учреждений и предприятий страны на основе широкого использования современной техники, т.е. ставилась задача разработки единых общегосударственных норм в делопроизводстве. В плане его реализации в июне 1960 г. в Москве было создано Всесоюзное совещание по вопросам механизации труда инженерно-технических работников и работников административно-управленческого аппарата. Наряду с определением недостатков, негативно сказывающихся на работе аппарата управления, и предложениями по совершенствованию работы с документами (они совпадали с недостатками и предложениями, сформулированными на совещании 1941 г.), необходимости внедрения средств механизации в сферу управления, в решениях совещания поддерживалась необходимость создания единой системы делопроизводства в стране.

Важным этапом для развития бухгалтерского дела и советского делопроизводства явилось постановление Совета Министров РСФСР от 30.09.61. «О мерах по улучшению делопроизводства в учреждениях и организациях РСФСР», утвердившее «Примерную инструкцию о делопроизводстве для учреждений и организаций РСФСР». Она послужила основой для разработки учреждениями РСФСР своих инструкций по делопроизводству. Большое значение имело утверждение Главным архивным управлением при Совете Министров СССР в 1963 г. «Основных правил постановки документальной части делопроизводства и архивов

учреждений, организаций, предприятий СССР», повлиявших на единообразие в организации делопроизводства и архива в учреждениях страны.

Особое место в истории советского делопроизводства занимает постановление Совета Министров СССР от 25.07.63 «О мерах по улучшению архивного дела в СССР», поставившее задачу разработки Единой государственной системы делопроизводства (ЕГСД). Разработка ЕГСД поручалась ряду государственных ведомств, в числе которых было Главное архивное управление, в рамках которого в 1966 г. был создан Всесоюзный научно-исследовательский институт документоведения и архивного дела (ВНИИДАД), главной целью которого стала разработка ЕГСД.

8 мая 1964 г. Совет Министров РСФСР принял постановление «Об увеличении выпуска, средств механизации делопроизводства и улучшении подготовки кадров по делопроизводству», на основании которого в Московском государственном историко-архивном институте (МГИАИ) был открыт первый в СССР факультет государственного делопроизводства (ФГД), готовящий специалистов по документационному обеспечению управления.

Создание ФГД и ВНИИДАД позволило совершить качественный скачок в области делопроизводства. ВНИИДАД разрабатывал его нормативно-методическую базу, ФГД готовил специалистов для работы с документами. Тесное сотрудничество МГИАИ и ВНИИДАД дало значительный эффект для развития отечественного делопроизводства в 70-е — 80-е г. Начались систематические, целенаправленные исследования теоретических и методических проблем документоведения, находившие воплощение в конкретных прикладных разработках общегосударственного характера.

Заметную роль в повышении качества подготовки управленческих документов и общей культуры управления сыграли государственные стандарты (ГОСТы).

Первые ГОСТы на организационно-распорядительную документацию (ОРД) были введены в действие в 1972 г.: ГОСТ 6.38-72 «Система организационно-распорядительной документации. Основные положения» и ГОСТ 6.39-72 «Система организационно-распорядительной документации».

Формуляр — образец» (переутверждены в 1978 г.). В 1990 г. они были переработаны и объединены в ГОСТ 6.38-90 «Унифицированная система документации. Система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов».

Стандарты по ОРД установили состав реквизитов, правила их оформления и расположения, требования к бланкам, к текстам документов и документам, изготавливаемым с помощью печатающих устройств.

В 70-е годы была установлена единая терминология, применяемая в делопроизводстве и архивном деле. Толкование терминов стало однозначным вследствие требований ГОСТ 16487-70 «Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения». Он был переработан в 1983 г.

Внедрение в управление средств вычислительной техники привело к необходимости придать юридическую силу документам на машинописном носителе, поэтому был разработан и внедрен ГОСТ 6.10.4-84 «Унифицированные системы документации. Придание юридической силы документам на машинном носителе и машинограмме, создаваемым средствами вычислительной техники».

С 70-х г. в системе управления предприятий и организаций стали внедрять средства вычислительной техники и в связи с этим возникли планы создания Автоматизированных средств управления (АСУ) и Общегосударственной системы сбора и обработки информации для учета планирования и управления народным хозяйством (ОГАС). Воплощение этих идей потребовало разработки унифицированных систем документации, представляющих собой комплексы взаимосвязанных документов, созданных по единым правилам и требованиям, содержащих информацию, необходимую для управления в определенной сфере деятельности. В основу их разработки был положен единый методологический подход, содержащийся в ГОСТ 6.10.1-83 «Унифицированные системы документации. Основные положения» (переработан в 1988 г.). Значительную роль в установлении единой терминологии в области унификации сыграл ГОСТ 6.10.2-83 «Унифицированные системы документации. Термины и определения».

Полный перечень унифицированных систем документации (УСД) дан в Общесоюзном классификаторе управленческой документации (ОКУД). Каждая УСД, включенная в ОКУД, содержала наименования унифицированных форм документов, кодовое обозначение каждой формы.

Развитие советского делопроизводства в 1970—1980-е годы заложило основу для дальнейшего формирования современного бухгалтерского дела в Российской Федерации. Многие нормативно-методические документы, созданные в этот период, действуют и в настоящее время.

В настоящее время сложившаяся система обработки документов развивается с учетом специфики рыночных отношений, механизации и компьютеризации делопроизводства — как основы бухгалтерского дела.

2. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ

2.1 Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России)

В апреле 1997 г. в Российской Федерации было создано некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров России» (ИПБ России), учредителями которого являются ведущие высшие учебные, научные и общественные организации. Активное участие в создании и деятельности ИПБ России принимает Министерство финансов РФ.

ИПБ России объединяет аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Они представляют руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента.

В соответствии с Уставом ИПБ России является юридическим лицом, обладает обособленным имуществом на правах собственности, имеет самостоятельный баланс, расчетные и иные счета, в том числе и валютный, в учреждениях банков, эмблему, печать, штампы, бланки со своим наименованием на русском и английском языках.

ИПБ России имеет право от своего имени заключать договоры и контракты, приобретать имущественные и личные неимущественные права и нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде и арбитражном суде, третейском суде и осуществлять другие действия, не противоречащие действующему законодательству.

Институт осуществляет, согласно действующему законодательству, владение, пользование и распоряжение своим имуществом в соответствии с целями своей деятельности и назначением имущества.

Имущество ИПБ составляют материальные и финансовые ресурсы и нематериальные активы, находящиеся на его балансе и являющиеся собственностью ИПБ.

Источником формирования имущества ИПБ в денежных и иных формах являются:

- вступительные и членские взносы, целевые поступления, единовременные взносы;
- доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности;
- выручка от реализации работ, услуг, товаров;
- дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам, принадлежащим ИПБ;
- доходы, получаемые от собственности ИПБ;
- добровольные денежные и имущественные взносы и пожертвования;
- доходы от мероприятий, проводимых ИПБ;
- иные поступления, не запрещенные действующим законодательством.

Доходы от всех видов деятельности ИПБ могут быть использованы исключительно на реализацию его уставных целей и задач, распределению между его членами не подлежат.

ИПБ самостоятельно определяет порядок использования своих доходов, в соответствии с действующим законодательством и Уставом.

Убытки, причиненные ИПБ России в результате нарушения его имущественных прав гражданами, юридическими лицами и государственными органами, возмещаются по решению суда или арбитражного суда.

Имущество ИПБ может быть изъято только по вступившему в законную силу решению суда или арбитражного суда.

ИПБ России отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, на которое, в соответствии с действующим законодательством может быть наложено взыскание. Институт не отвечает по обязательствам государства и своих членов, равно как государство и члены ИПБ не отвечают по обязательствам ИПБ.

ИПБ создает филиалы и открывает представительства. Филиалы и представительства входят в единую структуру Института.

Филиалы ИПБ являются его обособленными подразделениями, расположенными вне места его нахождения и осуществ-

ляющими все его функции или часть их, в том числе функции представительства.

Представительства ИПБ являются обособленными подразделениями, расположенными вне места нахождения Института, представляющими интересы ИПБ и осуществляющими защиту его интересов в месте своего нахождения.

Филиалы и представительства ИПБ не являются юридическими лицами, наделяются имуществом и действуют на основании Положения, утверждаемого Президентским Советом. Имущество филиалов и представительств учитывается на отдельном балансе и на балансе ИПБ.

Руководители филиалов и представительств назначаются компетентным органом управления ИПБ и действуют на основании доверенности.

Филиалы и представительства осуществляют деятельность от имени Института. Ответственность за деятельность своих филиалов и представительств несет ИПБ.

В структуру ИПБ входят постоянно действующие Комитеты, Комиссии, Советы, создаваемые целевым назначением в статусе структурных подразделений, в том числе обособленных. Структурные подразделения независимо от статуса, действуют на основании Положений, утверждаемых Президентским Советом.

Основными целями и задачами ИПБ России являются:

- объединение в единую профессиональную организацию и координация деятельности квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента, а также юридических лиц, специализирующихся в области распространения информации финансово-экономического профиля, оказания услуг в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита, финансового менеджмента, и повышения квалификации работников бухгалтерского, финансово-экономического профиля;
- организация и проведение аттестации специалистов в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента в целях повышения их профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг;
- разработка методологии и методики бухгалтерского учета и аудита;

- создание системы оперативного информирования Членов ИПБ об изменениях и новшествах в области регулирования бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита;

- совершенствование профессиональной деятельности персонала организаций, связанного с бухгалтерским учетом, финансовым менеджментом, аудитом и т.п., формирование положительного общественного мнения о добросовестно работающих специалистах в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента, аудита и т.п., защита их интересов в законодательных и исполнительных органах власти, а также социальная защита;

- внедрение в практику новых форм и методов организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, отвечающих требованиям Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

- формирование у специалистов экономического мышления, соответствующего рыночным отношениям;

- представление и защита прав и законных интересов членов ИПБ, оказание им помощи в защите их профессиональных интересов.

В своей работе ИПБ России учитывает интересы как территорий Российской Федерации, так и отдельных отраслей народного хозяйства. Отраслевое направление работы Института призвано восстановить регулирование бухгалтерского учета в организациях страны по вертикали по отраслевому признаку. Основными задачами в этой связи являются:

- разработка нормативных актов бухгалтерского учета, учитывающих отраслевую специфику;

- организация обучения бухгалтеров и аудиторов отраслевым особенностям бухгалтерского учета;

- организация толкования отраслевых нормативных документов.

Органами управления ИПБ являются:

- Общее Собрание членов ИПБ;

- Президентский Совет ИПБ;

- Дирекция ИПБ.

Высшим органом Управления ИПБ является Общее Собрание Членов ИПБ в дальнейшем — Собрание. Собрание собирается не реже одного раза в 3 года.

Из числа своих членов, сроком на три года оно выбирает Председателя Собрания (Президента ИПБ). Президент может быть избран только на один срок.

Исключительной компетенцией Собрания являются:

- внесение изменений и дополнений в Устав ИПБ;
- утверждение процедуры собрания;
- определение приоритетных направлений деятельности ИПБ принципов формирования и использования его имущества;
- выборы президента ИПБ и вице-президентов ИПБ;
- образование дирекции ИПБ;
- утверждение отчетов о результатах деятельности Президентского Совета ИПБ, заключений аудитора;
- реорганизация и ликвидация ИПБ;
- принятие окончательного решения о прекращении членства в ИПБ;
- определение процедуры избрания и утверждение количественного и персонального состава президентского совета.

Решения принимаются большинством голосов членов, присутствующих на Собрании, а по вопросам, относящимся к исключительной компетенции Собрания — 2/3 голосов членов, присутствующих на Собрании. Решение о преобразовании или ликвидации ИПБ принимается единогласно.

В промежутках между собраниями высшим распорядительным органом ИПБ является президентский совет. Он избирается собранием из числа действительных членов ИПБ сроком на три года. Члены совета могут быть переизбраны неограниченное число раз. Количественный и персональный состав президентского совета определяется общим собранием членов ИПБ.

Заседания совета проводятся по мере необходимости, но не реже одного раза в квартал. Процедура проведения заседаний Совета принимается на заседании совета простым большинством голосов от общего числа членов Совета.

К компетенции президентского совета относятся:

- утверждение финансового плана и внесение в него изменений;

- утверждение годового отчета и годового бухгалтерского баланса;
- создание филиалов и открытие представительств и назначения их руководства;
- разработка и представление на утверждение Собрания стратегических программ и направлений деятельности ИПБ;
- принятие решения о размерах вступительных и членских взносов, сроков и порядка их внесения;
- утверждение «Положения о членстве в Институте профессиональных бухгалтеров России», «Положения о повышении квалификации профессиональных бухгалтеров».

Контроль за финансовой и хозяйственной деятельностью ИПБ осуществляется аудитором, назначаемым по решению президентского совета ИПБ.

Годовой отчет и баланс ИПБ утверждается собранием только при наличии заключения аудитора.

Для регулирования бухгалтерского учета по отраслевому признаку в Институте организуются экспертные советы по бухгалтерскому учету. В настоящее время созданы следующие экспертные советы:

- по методологии бухгалтерского учета предприятий и организаций черной металлургии;
- по методологии бухгалтерского учета некоммерческих организаций;
- по методологии бухгалтерского учета страховых организаций;
- по методологии бухгалтерского учета бюджетных организаций;
- по методологии бухгалтерского учета на предприятиях строительного комплекса;
- по оценке;
- по методологии автоматизации бухгалтерского учета, аудита и экономического анализа и др.

Сейчас проводится работа по организации экспертных советов для регулирования бухгалтерского учета и в других отраслях народного хозяйства.

Поскольку знание бухгалтерского учета является основой ряда профессий: бухгалтер, аудитор, ревизор, контролер, налого-

вый консультант, финансовый менеджер и т.д., в Институте профессиональных бухгалтеров образованы следующие комитеты:

- Комитет по бухгалтерскому учету;
- Комитет по налогообложению;
- Комитет по аудиту;
- Комитет по финансовому менеджменту;
- Совет по профессиональному образованию.

Структура ИПБ России представлена на рис. 2.1.

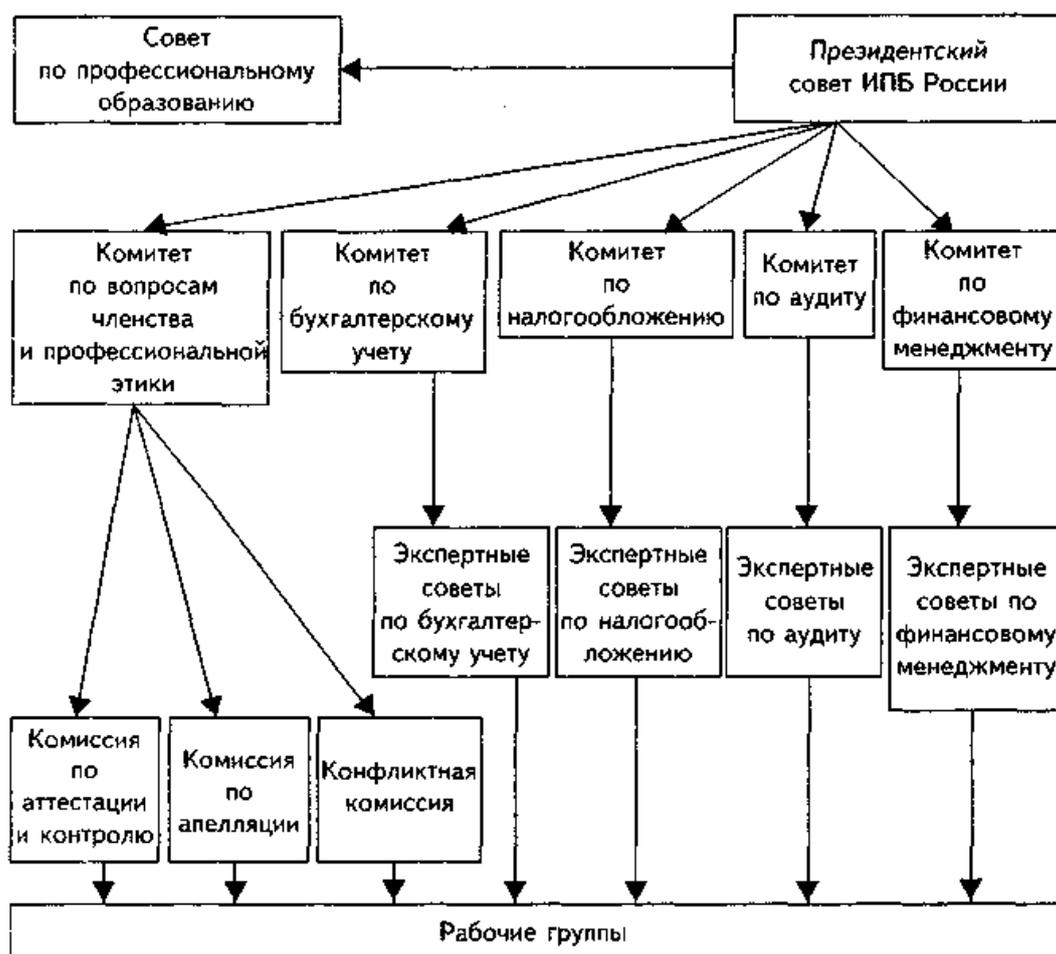


Рис. 2.1 — Структура института профессиональных бухгалтеров России

Региональная система ИПБ России построена в соответствии с административно-территориальным делением России. В России на сегодняшний день 89 федеральных образований, из них 77 носят самостоятельный характер, а 11 входят в состав республик, краев и областей.

При участии ИПБ России на сегодняшний день создано 67 территориальных институтов профессиональных бухгалтеров (ТИПБ), что позволяет проводить большинство мероприятий непосредственно в местах проживания членов Института.

Основной задачей ТИПБ является консолидация усилий всех заинтересованных организаций территории по управлению бухгалтерским учетом в своих регионах. В настоящее время, в связи с тем, что ряд ТИПБ обслуживает громадные территории, начался процесс образования в них филиалов (представительств), которым ТИПБ делегирует часть своих полномочий.

2.2 Членство в институте профессиональных бухгалтеров России

Членами ИПБ являются физические и юридические лица, чья заинтересованность в совместном решении задач ИПБ России и достижении его Уставных целей оформляется соответствующими индивидуальными заявлениями и документами, позволяющими учитывать количество членов ИПБ России.

В ИПБ России предусмотрены следующие виды членства:

- ассоциированные Члены ИПБ России:
 - претендент,
 - преподаватель,
 - бухгалтер-экономист коммерческой организации;
- действительные Члены ИПБ России;
- корпоративные Члены ИПБ России;
- ассоциативные Члены ИПБ России;
- почетные Члены ИПБ России.

Статус ассоциированного члена ИПБ России — претендента получают физические лица, желающие получить квалификационный аттестат профессионального бухгалтера в порядке и на условиях, определяемых «Положением об аттестации ассоциированных членов ИПБ России — претендентов».

Статус ассоциированного члена ИПБ России — преподавателя получают преподаватели, осуществляющие подготовку и повышение квалификации ассоциированных и действительных членов ИПБ России в порядке и на условиях, определяемых «Поло-

жением об аттестации Ассоциированных Членов ИПБ России — преподавателей».

Статус ассоциированного члена ИПБ России — бухгалтера-экономиста коммерческой организации получают ассоциированные члены ИПБ России, не набравшие при сдаче экзаменов на квалификационный аттестат профессионального бухгалтера минимальное количество баллов и не получившие ни по одному из разделов экзаменационного билета неудовлетворительную оценку, в порядке и на условиях, определяемых «Положением об аттестации ассоциированных членов ИПБ России — бухгалтеров-экономистов коммерческих организаций».

Статус действительного члена ИПБ России получают физические лица, имеющие:

- квалификационный аттестат профессионального бухгалтера;
- квалификационный аттестат аудитора;
- аттестат преподавателя Института профессиональных бухгалтеров России;
- диплом доктора экономических или юридических наук;
- аттестат профессора по профильным специальностям.

Статус действительного члена ИПБ России получают преподаватели, имеющие аттестат преподавателя ИПБ России или диплом доктора экономических или юридических наук (аттестат профессора по профильным специальностям), ведущие занятия по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров или по программам повышения квалификации профессиональных бухгалтеров по дисциплинам: бухгалтерский учет, финансовый (экономический) анализ, налогообложение, хозяйственное право, финансовый менеджмент и другим профильным дисциплинам.

Статус корпоративного члена ИПБ России получают юридические лица:

- организации, фирмы, предприятия, ведущие специализированную деятельность в области финансов, бухгалтерского учета, анализа и аудита;
- территориальные институты профессиональных бухгалтеров (далее — ТИПБ);

- учебные заведения, готовящие специалистов в области финансов, бухгалтерского учета, анализа и аудита;
- учебно-методические центры по подготовке профессиональных бухгалтеров (далее — УМЦ);
- учредители ИПБ России.

Статус ассоциативного члена ИПБ России получают юридические лица, основная деятельность которых не связана с экономикой и финансами и которые выражают поддержку целям данной организации и (или) ее конкретным акциям.

Статус почетного члена ИПБ России присваивается членам ИПБ России, внесшим значительный вклад в достижение целей и решения задач ИПБ России. Решение о присвоении статуса почетного члена принимается президентским советом ИПБ России.

В целях объединения профессиональных бухгалтеров и аудиторов 17 ноября 1998 г. президентским советом ИПБ России было принято решение о приеме в члены Института аудиторов, имеющих квалификационный аттестат аудитора, по их заявлениям. Аудиторы, ставшие членами Института, получают одинаковые права с членами ИПБ, имеющими аттестат профессионального бухгалтера, включая право подписи бухгалтерской отчетности.

Однако членство в ИПБ России не дает праву аудитору получить квалификационный аттестат профессионального бухгалтера без дополнительного обучения. Для его получения аудитору необходимо пройти обучение по продвинутому курсу и сдать квалификационный экзамен на аттестат профессионального бухгалтера.

Аудиторы, как члены ИПБ России, могут принимать участие в работе комитетов, экспертных советов, рабочих групп, созданных при ИПБ.

Членство в ИПБ России не накладывает на его членов никаких ограничений в их основной и любой другой деятельности.

Юридические лица осуществляют членство в ИПБ России через своих полномочных представителей.

Члены ИПБ имеют право:

- участвовать в управлении делами ИПБ и его структурных подразделений;
- вносить предложения по совершенствованию законодательства и нормативной базы в области бухгалтерского учета, ау-

дита, налогообложения и других вопросов, связанных с деятельностью ИПБ;

- участвовать в разработке документов, определяющих основные направления деятельности ИПБ;
- участвовать на льготных условиях в мероприятиях, проводимых ИПБ, в частности, в конкурсах, семинарах, конференциях, симпозиумах, съездах и т.д.;
- непосредственно обращаться в ИПБ за содействием и помощью в целях защиты профессиональных интересов;
- пользоваться консультационными, информационными и иными услугами ИПБ на льготной основе;
- вносить замечания и предложения по улучшению работы ИПБ и его органов;
- пользоваться всесторонней поддержкой ИПБ при рассмотрении вопросов, затрагивающих интересы членов ИПБ в органах государственной власти и управления;
- получать информацию о деятельности ИПБ;
- использовать символику ИПБ на условиях и в порядке, определяемом президентским советом ИПБ и в соответствии с действующим законодательством;
- пользоваться в первоочередном порядке организационно-методической помощью в подготовке и переподготовке кадров профессиональных бухгалтеров;
- публиковать в изданиях ИПБ работы, выполненные по поручению ИПБ или получившие одобрение президентского совета;
- обращаться за содействием и получать рекомендации ИПБ для трудоустройства и т.д.

Члены ИПБ добровольно принимают на себя обязанности:

- соблюдать положения устава ИПБ, кодекса этики профессионального бухгалтера;
- надлежаще исполнять принятые на себя обязательства по отношению к ИПБ;
- всемерно способствовать решению задач, стоящих перед ИПБ;
- выполнять решения руководящих органов;
- активно участвовать в работе ИПБ по развитию и совершенствованию бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита;

- ежегодно повышать профессиональную квалификацию;
- своевременно уплачивать членские взносы;
- соблюдать интересы ИПБ;
- не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности ИПБ;
- если член ИПБ в силу своего статуса, используя права Членов ИПБ, нанес моральный или материальный ущерб организации, он обязан возместить причиненные убытки в полном объеме, в установленном Законом порядке.

2.3 Роль и место ИПБ России в деле реформирования бухгалтерского учета

Формирование в Российской Федерации Института профессиональных бухгалтеров явилось следствием осуществления реформы бухгалтерского учета в стране. С момента своего образования ИПБ активно включился в процесс реформирования учета, так как одной из основных целей его создания является разработка новой методологии и методики учета в стране. Являясь добровольным союзом квалифицированных (аттестованных) профессиональных бухгалтеров ИПБ России призван не только защищать интересы своих членов, но и определять новые формы и методы организации учета.

Учитывая уставные цели деятельности ИПБ России, его президент был введен в состав Межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности (МВК), образованной Правительством РФ в 1998 г. Основной задачей МВК является разработка и контроль выполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Наряду с разработкой правил бухгалтерского учета, соответствующих международным стандартам финансовой отчетности, в указанной Программе также предусмотрено создание новой, отвечающей современным реалиям, системы регулирования бухгалтерского учета в стране, а также организация системы переподготовки бухгалтерского персонала в соответствии с разработанными правилами бухгалтерского учета.

Для решения конкретных задач, в частности для рассмотрения и определения степени готовности правил (стандартов) бухгалтерского учета, при МВК создана рабочая группа, которая состоит из представителей департаментов министерств и ведомств, пользователей финансовой отчетности и ведущих специалистов страны.

Таким образом, интересы всех пользователей финансовой отчетности учитываются еще на стадии разработки правил (стандартов) бухгалтерского учета.

С первых дней создания ИПБ России активно включился в разработку нормативных документов бухгалтерского учета, а также нового закона о бухгалтерском учете. Для разработки проектов этих документов в основном из действительных членов ИПБ России на конкурсной основе отбираются лучшие специалисты по методологии бухгалтерского учета.

Сначала проекты нормативных документов проходят обсуждение в экспертных советах ИПБ России, создаваемых специально для рассмотрения каждого нормативного документа.

Затем большинство из разработанных документов проходят экспертизу в рабочей комиссии МВК по реформированию бухгалтерского учета и только после всех этих процедур поступают в Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России для дальнейшей работы с ними.

Можно сказать, что уже сейчас в стране сложилась новая система разработки нормативных документов бухгалтерского учета, которая органично сочетает работу общественной организации в лице ИПБ России и государства в лице Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России.

Аналогично строится работа и по созданию ряда отраслевых нормативных документов. Например, для Федеральной дорожной службы подготовлены методические рекомендации по отраслевым особенностям ведения хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета на предприятиях дорожной сферы.

В настоящее время Минфин России рассматривает возможность не только привлечения специалистов ИПБ к участию в разработке отдельных документов в области бухгалтерского учета и аудита, но и постепенную передачу ИПБ России ряда функций регулирования учета в стране.

Так, 26.02.01 Минфин РФ направил Правительству предложения о мерах по реализации в 2001 — 2005 г. Программы реформирования бухгалтерского учета. В них содержится ряд мероприятий, возложенных на ИПБ России, например:

- разработка и утверждение отраслевых инструкций по учету доходов и расходов (совместно с МФ РФ) в период 2001—2004 гг.;
- разработка квалификационных требований к специалистам организаций, применяющих МСФО при подготовке сквозной отчетности (совместно с МФ РФ, ФКЦБ России и Банком России) до 01.01.03 г.;
- обеспечить окончание аттестации главных бухгалтеров организаций, подпадающих под обязательный аудит (совместно с МФ РФ и Банком России) до 01.01.05;
- осуществление контроля за соблюдением норм профессиональной этики.

Следует подчеркнуть тот факт, что именно ИПБ России, в соответствии с вышеназванным документом, Правительством РФ поручено завершить процесс аттестации главных бухгалтеров организаций, попадающих под обязательный аудит. Это является признанием со стороны Правительства РФ и Минфина РФ заслуг ИПБ в подготовке и аттестации профессиональных бухгалтеров.

Можно отметить, что в настоящее время ИПБ России играет главенствующую роль в этом процессе. Институтом профессиональных бухгалтеров:

- создана и постоянно обновляется программа обучения главных бухгалтеров;
- разработана и активно действует система аттестации главных бухгалтеров на получение аттестата на звание «Профессиональный бухгалтер», позволяющего ему вступить в действительные члены ИПБ России и ТИПБ;
- вовлечены в процесс обучения бухгалтеров практически все ведущие экономические вузы страны;
- создана система постоянного ежегодного повышения квалификации действительных членов ИПБ России и ТИПБ для продления ими аттестата профессионального бухгалтера.

Одной из важнейших задач функционирования ИПБ является создание системы информационного обеспечения деятельности бухгалтеров.

Под системой информационного обеспечения бухгалтеров понимается информирование их о тех нормативных документах, которые в той или иной мере влияют на ведение бухгалтерского учета. Это не только нормативные документы бухгалтерского учета (стандарты, инструкции и т.п.), но и документы, регулирующие налоговые, таможенные, валютные и многие другие вопросы. Сюда также входит толкование (разъяснение) тех проблем, которые могут возникать на предприятии.

Сейчас нишу по информированию предприятий о нормативных документах заняли различные экономические издания: газеты — «Российская газета», «Финансовая газета», «Экономика и жизнь» и др.; журналы — «Бухгалтерский учет», «Аудиторские ведомости» и множество других. Большую роль в доведении информации до предприятий играют справочно-информационные системы «Гарант», «Консультант Плюс» и т.п.

Единая же система толкования документов (ответы на многочисленные вопросы, возникающие на предприятии), а также контроль за их правильным исполнением вообще отсутствуют. ИПБ России вместе с территориальными институтами профессиональных бухгалтеров начал создание такой системы. Основой этой системы являются экспертные советы, в которые включаются специалисты — члены ИПБ России или ТИПБ, владеющие теми или иными вопросами, а также чиновники, от которых зависит решение поставленных вопросов (финансовые, налоговые органы).

Основная задача таких экспертных советов — прийти к консенсусу и найти решение проблемы, не доводя ее до арбитражного процесса. Практика решения вопросов с помощью таких экспертных советов показывает ее эффективность, особенно при решении сложных и конфликтных ситуаций.

Создана и развивается система ответов на вопросы, которые законодательно проработаны. Здесь основная задача состоит в том, чтобы достичь признания ответов, предоставляемых от имени ИПБ России, органами власти. Такое признание вполне возможно, но это потребует как значительных усилий самого сообщества бухгалтеров, объединенных в ИПБ России, и территори-

альные институты профессиональных бухгалтеров, так и решения государственных органов о передаче части своих полномочий общественной организации.

На ближайшую перспективу ИПБ России в области информационно-технического обеспечения планирует:

- создание и внедрение систем оперативного размножения информации для членов ИПБ;
- развитие информационных связей и создание единой корпоративной сети;
- создание технической площадки ISP (Интернет-сервис провайдер), основной целью которой является предоставление членам ИПБ России бесплатного доступа к информационным ресурсам и др.

Основные направления работы ИПБ России на ближайший период приведены в Приложении X.

Таким образом, роль ИПБ России в реформировании учета в стране нельзя недооценивать. За пять лет своего существования Институт не только пополнил ряды своих членов (более 130 тыс. человек), но и превратился в мощную профессиональную организацию, претендующую на активное участие в регулировании бухгалтерского учета в стране.

2.4 Профессиональные организации аудиторов

Существует целый ряд национальных профессиональных организаций аудиторов. Рассмотрим основные из них.

Национальная Федерация консультантов и аудиторов

В марте 2000 г. на конференции российских аудиторов, посвященной обсуждению принятого в первом чтении Проекта ФЗ «Об аудиторской деятельности» было принято решение о создании Национальной федерации консультантов и аудиторов в форме некоммерческого партнерства для решения следующих целей:

- консолидация усилий аудиторов по вопросам создания правовой базы регулирования аудиторской деятельности в России путем ведения конструктивного диалога с органами государственного управления по поводу содержательной части проекта

рассматриваемого закона, содержащего отдельные положения, противоречащие Конституции, действующему российскому законодательству и мировой практике регулирования аудита;

- внедрение международных стандартов аудита в профессиональную деятельность;
- создание методологических основ систем внутреннего контроля качества;
- представление и защита интересов членов Федерации при осуществлении ими профессиональной деятельности;
- организация взаимодействия и поддержки деятельности профессиональных объединений консультантов и аудиторов.

Предметом деятельности Федерации являются:

- проведение конгрессов, конференций, семинаров и других мероприятий для обмена мнениями по актуальным вопросам развития аудиторско-консультационной деятельности;
- участие в подготовке нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую и консультационную деятельность;
- организация взаимодействия с органами законодательной и исполнительной власти Российской Федерации по вопросам, касающимся профессиональной деятельности Федерации;
- содействие внедрению в организациях — членах Федерации профессиональных стандартов, включая нормы профессиональной этики;
- взаимодействие с организациями, представляющими деловое сообщество, нацеленное на развитие рыночных отношений;
- содействие развитию международного профессионального сотрудничества, установлению деловых связей в области аудита и консультирования, обмену профессиональной информацией;
- участие в разработке и осуществлении проектов, направленных на достижение целей Федерации;
- осуществление благотворительной деятельности в соответствии с действующим законодательством;
- осуществление иных мероприятий, если они направлены на реализацию целей Федерации.

Членами Федерации могут быть юридические лица, осуществляющие в качестве одного из видов деятельности аудиторскую и (или) консультационную деятельность, признающие устав

Федерации, принятые в члены Федерации в порядке, определенном в уставе и подчиняющиеся правилам Устава.

На данный момент численность федерации составляет 350 аудиторских и консультационных компаний из 60 регионов России.

Основной источник финансирования деятельности НФКА составляют членские взносы, что является одним из важных критериев оценки деятельности профессионального объединения.

В соответствии со ст. 6.2 Устава высшим органом управления НФКА является общее собрание членов Федерации, собираемое не реже одного раза в год. Для участия в общем собрании каждая организация — член Федерации направляет своего полномочного представителя. Существует Совет НФКА, в который входят избранные общим собранием управляющие территориальными округами, Председатели профессиональных Комитетов, Заместители Председателя Совета, Председатель Совета.

Главные направления деятельности НФКА были определены общими собраниями НФКА 21.04.2000 и 07.06.01:

- Работа над проектом ФЗ «Об аудиторской деятельности» (была организована созданной совместной Рабочей Группой НФКА и РКА).

- Организация работы профессиональных комитетов по выбранным направлениям.

Единство целей и задач НФКА и РКА обусловило создание объединенных комитетов по налогам; профессиональной этике, спорам и апелляциям, по профессиональным стандартам и образованию.

- Объединенный комитет по методологии бухгалтерского учета.

- Объединенный комитет НФКА и РКА по налогам.

- Комитет по правовым вопросам.

- Объединенный комитет НФКА и РКА по профессиональной этике, спорам и апелляциям.

- Объединенный комитет НФКА и РКА по аудиторским стандартам профессиональной деятельности.

- Объединенный комитет по профессиональному образованию.

- Комитет по международным связям.

- Комитет по банковскому аудиту.

- Комитет по страховому аудиту.
- Комитет по управленческому консультированию.

Деятельность НФКА организуется в рамках указанных комитетов. Деятельность комитетов организуют назначенные Советом Председатели Комитетов. Учитывая масштабы территории России, различную «плотность» представительства аудиторов, а также возможную региональную специфику аудиторских и консультационных фирм, организованы соответствующие направления деятельности в комиссиях территориальных округов.

Создание организационной структуры НФКА в регионах.

В соответствии с п. 6.23 Устава Федерации организует свою деятельность в семи территориальных округах России, в соответствии с административным территориальным делением Российской Федерации, введенным Президентом России В.В. Путиным.

Организация сотрудничества НФКА: в истекшем периоде сотрудничество с Российской коллегией аудиторов от 31.08.2000 и с международной региональной федерацией бухгалтеров и аудиторов «Евразия».

Российская коллегия аудиторов (РКА)

Общественная организация «Российская коллегия аудиторов» (РКА) является общественной, профессиональной, добровольной организацией граждан, занимающихся аудиторской и (или) иной, связанной с ней деятельностью, регулярно подтверждающих свою квалификацию и придерживающихся в своей практике признанных аудиторских стандартов.

Коллегия призвана содействовать развитию и совершенствованию аудита в Российской Федерации, укреплению международных связей российских аудиторов, повышению престижа и социального статуса аудиторской профессии. РКА была создана в июне 1992 г., как некоммерческая организация. Сейчас в ее составе более 900 аттестованных аудиторов из 54 регионов России.

Основными целями и задачами Коллегии являются:

- защита и представление законных интересов членов Коллегии в государственных и общественных организациях, содействие в профессиональной подготовке и оказание всесторонней поддержки членами Коллегии;

- содействие разработке основных принципов организации аудита на территории Российской Федерации, рекомендаций по совершенствованию форм и методов аудиторской деятельности;

- координация деятельности членов Коллегии.

В соответствии со своими целями и задачами Коллегия осуществляет следующие виды деятельности:

- организует и осуществляет изучение, обобщение и распространение опыта аудиторской деятельности; содействует распространению знаний членов Коллегии;

- содействует организации научно-исследовательских работ, привлекая к участию в них специалистов в области аудита;

- создает различные комиссии и группы из числа Коллегии для разработки отдельных вопросов аудиторской деятельности;

- осуществляет информационно-издательскую и методическую деятельность, принимает участие в создании учебно-методических пособий по вопросам аудита;

- участвует в осуществлении профессиональной подготовки и переподготовки аудиторов в Российской Федерации на основе обязательных квалификационных требований и программ обучения;

- осуществляет консультирование членов Коллегии по вопросам повышения уровня исполнения профессиональных обязанностей;

- осуществляет консультирование по вопросам страхования профессиональных рисков аудиторов — членов Коллегии;

- участвует в создании системы правового регулирования аудиторской деятельности на территории Российской Федерации;

- организует стажировки в отечественных и зарубежных фирмах;

- создает и ведет банк деловой информации по предмету деятельности Коллегии;

- разрабатывает аудиторские стандарты на базе международных аудиторских стандартов, организует работу по их актуализации и применению членами Коллегии;

- организует проведение конференций и семинаров по проблемам аудита и аудиторской деятельности;

- устанавливает и развивает связи с зарубежными аудиторскими фирмами, участвует в работе международных организаций;
- содействует внедрению новой информационной техники в аудиторскую практику;
- разрабатывает и утверждает нормы профессиональной этики аудиторов — членов Коллегии;
- осуществляет контроль за соблюдением кодекса профессиональной этики аудиторами — членами Коллегии и клиентами, если для этого не установлен иной порядок;
- в порядке, определяемом законодательством, осуществляет предпринимательскую деятельность для достижения уставных целей и задач Коллегии, создает в этих целях коммерческие организации, обладающие правами юридического лица, а также приобретает имущество для осуществления подобной предпринимательской деятельности.

Российская коллегия аудиторов имеет собственные стандарты профессиональной деятельности, разработанные в соответствии с международными стандартами аудита и прошедшими экспертную оценку в Институте аудиторов Германии. Стандарты аудита РКА рекомендованы Рабочей группой по аудиту СНГ в своих странах. Изданы отдельной книгой в июне 2000 г.

Существует также кодекс этики, принятый на двенадцатом заседании Совета РКА 26.07.96.

Российская коллегия аудиторов принимает участие в органах государственного регулирования аудиторской деятельности — ЦАЛАК Центробанка РФ, Консультативного Совета при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ, и т.д.

Участие в Международной региональной федерации бухгалтеров и аудиторов «Евразия» (СНГ) и существующие позиции:

- членство в Совете;
- руководство Комитетом по вопросам членства и профессиональной этики;
- руководство Комитетом по стандартам аудита.

Члены Российской коллегии аудиторов: физические лица — аттестованные аудиторы, общественные объединения финансовых лиц. Членами Коллегии могут быть граждане Российской Федерации, достигшие 18 лет, занимающиеся аудиторской дея-

тельностью, разделяющие цели и задачи Коллегии, способствующие становлению, развитию и совершенствованию института аудита в Российской Федерации, признающие Устав Коллегии, активно участвующие в деятельности Коллегии и уплачивающие членские взносы. Решение о приеме в члены Коллегии принимается Советом Коллегии на его заседании на основании личного заявления вступающего.

Съезд является высшим руководящим органом Коллегии. Съезд созывается не реже одного раза в три года. Члены Коллегии письменно извещаются о созыве Съезда и необходимости выдвижения делегатов не позднее, чем за один месяц до дня его проведения. Для общего руководства деятельностью Коллегии, а также наблюдения и контроля за работой.

Исполнительной дирекцией в период между Съездами избирается Совет. Совет избирается из числа членов Коллегии. Совет избирается Съездом сроком на три года. Из числа членов Совета избираются председатель, заместители председателя и президент Коллегии.

Исполнительная дирекция является исполнительным и распорядительным органом Коллегии, осуществляющим всю оперативную деятельность, включая организационную, договорно-правовую и рекламную, направленную на выполнение главных задач Коллегии, решений съездов Совета.

Контрольным органом Коллегии является ревизионная комиссия.

РКА является членом Европейской федерации бухгалтеров и аудиторов с июня 1999 г. и ассоциированным членом в Международной Федерации бухгалтеров с июня 2000 г.

Институт профессиональных аудиторов

Институт является саморегулируемой организацией и учрежден для содействия в осуществлении профессиональной деятельности членов Института, а также достижения следующих основных целей Института:

- осуществление саморегулирования и контроля профессиональной деятельности членов института;

- представление и защита прав и законных интересов членов Института;

- оказание членам Института информационной, методической, технической, правовой и иной помощи.

Институт действует на основе следующих принципов:

- добровольное участие в Институте и выход из Института его членов;

- равенство всех членов Института;

- принятие решений органами Института с учетом интересов всех членов Института;

- саморегулирование;

- внутренний контроль;

- осуществление членами Института профессиональной деятельности в соответствии с принятыми Институтом правилами (стандартами) и иными формами регулирования профессиональной деятельности членов Института;

- соблюдение членами Института установленных Институтom этических норм;

- создание благоприятных условий для предпринимательской деятельности членов Института.

Предметом деятельности Института является:

- разработка и принятие правил (стандартов) профессиональной деятельности, профессиональной этики членов Института, иных форм (норм) регулирования профессиональной деятельности членов Института, контрольных процедур, осуществление контроля за их соблюдением;

- применение мер воздействия к членам Института — нарушителям правил (стандартов) и иных норм регулирования профессиональной деятельности членов Института, а также к членам Института, отказавшимся или препятствовавшим осуществлению Институтom контрольных процедур в соответствии с внутренними документами Института;

- консолидация мнения и координация деятельности членов Института по вопросам организации профессиональной деятельности;

- представление позиции и защита интересов членов Института в законодательных и исполнительных органах власти;

- развитие рынка аудиторских, бухгалтерских и консультационных услуг в Российской Федерации;
- проведение мероприятий по связи с общественностью, направленных на повышение престижа бухгалтерской профессии и аудиторской деятельности как вида бизнеса;
- предоставление информации о членах института всем заинтересованным лицам, за исключением сведений, являющихся коммерческой тайной, в случаях и порядке, предусмотренном внутренними документами Института;
- установление контактов и делового партнерства в отношениях между членами Института, руководителями и специалистами входящих с Институт организаций;
- содействие развитию международного сотрудничества, установлению деловых связей с зарубежными аудиторами и бухгалтерами, их профессиональными объединениями;
- участие в разработке проектов законодательных и правовых актов, нормативных документов, касающихся вопросов аудиторской деятельности и бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Аудиторская палата России

Аудиторская палата России начала свою деятельность в 1995 г. и в период с 1995 по 2000 г. функционировала как ассоциация, в рядах которой в соответствии с действующим законодательством состояли только профессиональные аудиторские объединения и высшие учебные заведения, занимающиеся подготовкой, повышением квалификации и аттестацией аудиторов.

За это время Палата принимала участие в работе ЦАЛАК Минфина России, ЦАЛАК Банка России, Консультационного Совета при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, способствовала становлению и развитию системы аттестации аудиторов и лицензирования аудиторов и аудиторских фирм, разработке правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Специалистами — членами палаты разработан и используется Кодекс профессиональной этики аудиторов.

Однако практика работы за последние три года показала, что реализация Палатой решений, принимаемых на общероссийских конференциях, сталкивается с серьезными трудностями по ряду причин, к важнейшим из которых относятся:

- невозможность в силу правового статуса ассоциации принимать в ряды ее членов аудиторские фирмы и аудиторов;
- отсутствие в регионах структурных подразделений Аудиторской палаты России;
- недостаточный уровень взаимодействия с федеральными и региональными органами государственной власти и управления.

Поэтому в Москве было проведено общее собрание членов ассоциации «Аудиторская палата России», которое приняло решение о ее ликвидации и признании профессионального объединения аудиторов в организационно-правовой форме некоммерческого партнерства.

Аудиторская палата России в течение 2000 г. осуществляет деятельность в форме некоммерческого партнерства (НПАПР). С момента создания Палаты ее численность возросла более чем на три четверти. Члены Палаты зарегистрированы в 54 субъектах Российской Федерации, оказывают аудиторские услуги предприятиям и организациям практически на всей территории России. В составе Палаты — 19 региональных профессиональных аудиторских объединений (таких как Московская аудиторская палата, Аудиторская палата Санкт-Петербурга, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов России, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество», Кубанская палата аудиторов и др.), 14 крупных вузов занимающихся подготовкой, переподготовкой и повышением квалификации аудиторов; аудиторские фирмы и аудиторы, работающие без образования юридического лица; консультационные и оценочные фирмы.

Выполняя требования устава, НП АПР работает в направлении совершенствования своей инфраструктуры. Создаются ее региональные представительства, являющиеся обособленными структурными подразделениями Палаты. Эти представительства могут выполнять следующие функции.

1. Планирование и организация выполнения мероприятий, направленных на развитие в регионе независимого аудита, повышение его качества, на рост престижа аудиторской профессии.

2. Представление интересов Палаты в региональных государственных, общественных и иных органах.

3. Привлечение в ряды Палаты новых членов.

4. Изучение, анализ, обобщение и распространение положительного опыта работы аудиторов и аудиторских организаций.

5. Оказание организационной консультативной помощи членам Палаты в получении ими квалификационных аттестатов и лицензий, в повышении квалификации, расширении рынка выполняемых аудиторских услуг.

6. Проведение в регионе семинаров и консультаций с привлечением руководителей и специалистов министерств, ведомств по актуальным вопросам аудиторской деятельности.

7. Организация письменных разъяснений специалистов министерств, ведомств и соответствующих учреждений по запросам членов Палаты.

8. Информирование аудиторов и аудиторских организаций о работе Палаты.

9. Оказание аудиторам помощи в трудоустройстве.

10. Выполнение других функций, не противоречащих уставу Палаты.

Большое внимание НП АПР уделяет работе с законодательными и исполнительными органами государственной власти. Например, для Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации Комитетом по законодательству Аудиторской палаты России был проведен юридический анализ всех представленных поправок к проекту федерального закона «Об аудиторской деятельности». Юристы Палаты принимают активное участие в работе соответствующего Экспертного совета.

С Минимуществом России взаимодействие Палаты идет по двум направлениям. Первое связано с проведением среди аудиторских фирм открытых конкурсов в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 29.01.2000 г. № 81 «Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий». Второе — с тем, что Правительство Российской Федерации возложило на Минимущество России обязанности по лицензированию оценочной деятельности в Российской Федерации. Доля этого вида работ в объемах реализуемых аудиторскими фирмами услуг весьма значительна.

НП АПР поддерживает тесные контакты с Федеральной службой России по финансовому оздоровлению и банкротству. В настоящее время подготовлен проект соглашения между Палатой и ФСФО России, предметом которого является оказание этой службе помощи при изучении ею финансового состояния и устойчивости предприятий, в подготовке предложений по их финансовому оздоровлению и реструктуризации.

Исполнительные органы Палаты — Информационно-консультативный центр, а также профильные комитеты — оказывают своим членам организационную, консультативную и методическую помощь. Сейчас действует семь профильных комитетов: Комитет по законодательству; Комитет по стандартизации и методологии аудита и контролю за качеством работы аудиторов; Комитет по стандартизации и методологии бухгалтерского учета и отчетности; Комитет по стандартизации и методологии оценочной деятельности в аудите; Комитет по повышению квалификации, переподготовке, аттестации и лицензированию; Комитет по работе с представительствами и членами НП АПР в регионах и Комитет по профессиональной этике.

Свою работу профильные комитеты строят в соответствии с Основными направлениями деятельности Аудиторской палаты России на 2001 г., утвержденными Советом Палаты 21 декабря 2000 г.

Работа *Комитета по законодательству* ориентирована на выработку совместно с членами Палаты поправок и предложений к проекту федерального закона «Об аудиторской деятельности», участие в обсуждении их на заседании Экспертного совета Комитета по бюджету и налогам Государственной Думы и Федерального Собрания Российской Федерации. В результате совместных усилий проект федерального закона был подготовлен которому чтению в Госдуме Российской Федерации.

Комитет по стандартизации и методологии аудита и контролю за качеством работы аудиторов по просьбе Министерства России сформировал и возглавил рабочую группу контроля за качеством аудиторских отчетов и аудиторских заключений по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности федеральных государственных унитарных предприятий. В

настоящее время группа осуществляет оценку качества аудиторских заключений по отчетности этих предприятий за 1999 г.

Комитет по стандартизации и методологии бухгалтерского учета и отчетности содействует своевременному обеспечению членов Палаты текстами свежих нормативных документов, вышедших в этой сфере.

Комитет по стандартизации и методологии рыночной деятельности в аудите разработал соответствующую 40-часовую программу по повышению квалификации аудиторов, которая передана для утверждения в ЦАЛАК Минфина России.

Комитет по повышению квалификации, переподготовке, аттестации и лицензированию проводит работу по организации Института повышения квалификации Аудиторской палаты России.

Комитет по работе с представительствами и членами НП АПР в регионах поддерживает с ними систематические контакты, организует своевременное обеспечение актуальной информацией, а также проведение консультаций. Комитетом разработано Типовое положение о региональном представительстве некоммерческого партнерства «Аудиторская палата России».

Комитет по профессиональной этике представил на рассмотрение правления Палаты кодекс профессиональной этики аудиторов, рекомендованных для практического использования.

Учитывая неплохую основу для динамичного развития Палаты, правление сочло возможным наметить в качестве перспективы перечень целевых программ по развитию Палаты в 2002 г., в который вошли, в частности, программы:

- создания единой системы информационного обеспечения АПР, включающей консультационно-информационный центр;
- развитие региональной структуры АПР, в том числе формирование региональных представительств Палаты и новых региональных профессиональных объединений аудиторов;
- повышение квалификации членов АПР, включая организацию института повышения квалификации АПР;
- разработки базы внутрифирменных стандартов и методик аудиторских проверок, а также учреждения при АПР библиотеки внутрифирменных стандартов и методик аудиторских проверок.

На повышение качества аудиторских проверок будет направлена деятельность создаваемого в настоящее время консуль-

тационного центра Аудиторской палаты России. Предполагается, что он будет функционировать на основе широкой информационно-правовой, организационно-методической базы в контакте с работниками Минфина России, МНС России, Минимущества России, Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

Предполагается, что консультационный центр будет:

- проводить сравнительный анализ и давать толкование действующего законодательства;
- принимать участие в судебных и административных разбирательствах в связи с деятельностью юридических лиц;
- осуществлять правовую экспертизу документов предприятий и организаций;
- проводить юридические консультации и оказывать правовую поддержку в решении прикладных задач в сферах аудита, налогообложения, бухгалтерского учета предприятий и организаций;
- оказывать иные услуги, связанные с применением действующего законодательства.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения

Законом «Об аудиторской деятельности» вводится институт аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, которые будут играть значительную роль в активизации участия практикующих аудиторов в процессе регулирования аудиторской деятельности и более эффективного выполнения контроля за качеством аудиторских услуг. Здесь использован положительный зарубежный опыт (в частности шведский) во взаимоотношениях с профессиональными аудиторскими объединениями.

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение — объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов, защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов правила (стандарты) осуществления профессиональной деятельности и профессиональной этики. Осуще-

ствляющее систематический контроль за их соблюдением, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

Профессиональное аудиторское объединение, удовлетворяющее указанным в пункте 1 настоящей статьи требованиям, членами которого являются не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций, вправе подать в уполномоченный федеральный орган заявление об аккредитации.

Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор могут являться членами, по крайней мере, одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

- участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом;
- разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;
- проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;
- по итогам проведения проверок применять меры воздействия к виновным лицам и обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;
- ходатайствовать перед федеральным органом о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов;
- обращаться в совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;
- содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти Российской Федерации, судах и правоохранительных органах;
- разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;

- представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;
- осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

В настоящее время аккредитовано 7 профессиональных аудиторских объединений, в их состав вошел и Институт профессиональных бухгалтеров России.

2.5 Международные бухгалтерские профессиональные организации

Комитет по международным учетным стандартам (International Accounting Standards Committee — IASC) был создан для разработки стандартов, которые можно было бы распространить на все страны мира.

По существу, деятельность IASC сводится к выделению и по возможности исключению тех национальных особенностей бухгалтерского учета, которые не могут быть объяснены влиянием окружающих социально-экономических факторов. Международные учетные стандарты в принципе предназначены для любых компаний, но, прежде всего, они могут быть распространены на деятельность МНК.

К настоящему времени IASC издал более 40 международных учетных стандартов. Среди них: сегментированное представление финансовой информации (стандарт № 14), информация для отражения влияния изменения цен (стандарт № 15), учет влияния изменения валютных курсов (стандарт № 21), консолидированная финансовая отчетность и учет инвестирования в дочерние компании (стандарт № 27), финансовая отчетность в гиперинфляционной среде (стандарт № 29). IASC был основан в 1973 г. ведущими профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании, Ирландии и США. В настоящее время в него входят представители более 100 бухгалтерских организаций из 75 стран.

Работой IASC руководит совет, состоящий из представителей 13 стран, включая страны, основавшие комитет. В разработке международных стандартов могут принимать участие широкие

слои профессиональных бухгалтеров. За 6 месяцев до издания окончательной редакции очередного стандарта совет IASC принимает и анализирует любые замечания и поправки. Получение мнений всех членов совета IASC по вновь выпускаемым стандартам является обязательным. Заседания совета проводятся несколько раз в году и в различных странах, чтобы обеспечить разнообразие мнений по обсуждаемым проблемам.

Стандарты IASC носят рекомендательный характер. Тем не менее, поддержка деятельности IASC и признание его стандартов расширяются.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants — IFAC) была создана в 1977 г. для развития и укрепления престижа бухгалтерской профессии. Цели этой организации в значительной степени совпадают с целями IASC; однако приоритет отдается собственно бухгалтерской профессии. Членами IFAC являются представители профессиональных учетных организаций из более чем 75 стран.

Действующий в составе федерации Комитет по обобщению практики аудирования (International Auditing Practices Committee — IFPC) издает специальные руководства (guidelines), в которых обобщается и анализируется практика аудирования в различных странах мира. К настоящему времени распространено уже несколько выпусков guidelines: № 1 — цели и задачи аудирования; № 6 — анализ и оценка применяемой системы учета; № 8 — информационно-технологические аспекты аудирования; № 13 — подготовка аудиторского отчета; № 25 — риск и оценка надежности результатов аудирования.

Работа другого комитета — Комитета по профессиональной подготовке (Education Committee) — направлена на унификацию квалификационных и образовательных критериев при подготовке профессиональных бухгалтеров. Комитет по этике (Ethics Committee) занимается обобщением национальных кодексов профессиональной этики и выработкой единого стандарта. Оба эти комитета также периодически публикуют guidelines по вопросам, входящим в сферу их компетенции.

Организация Объединенных Наций (ООН) также проявляет определенный интерес к проблемам учета и отчетности. Причина кроется в расширяющемся влиянии МНК на мировую

экономику. В 1982 г. группа экспертов ООН выпустила новую редакцию guidelines (впервые вышли в свет в 1977 г.), в которых обобщаются требования к степени аналитичности финансовой отчетности МНК.

В частности, предлагается в годовой отчет включать следующие документы: отчет о финансовых результатах, баланс, затраты на научно-исследовательские разработки, сведения об инвестициях в основные фонды и др. Одной из задач, стоящих перед экспертами ООН, является выработка рекомендаций по наполнению отчетов МНК такой информацией, которая позволила бы правительствам слаборазвитых стран получать более полное представление о деятельности этих корпораций на их территориях.

Проблемами стандартизации учета в ООН занимается Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (Intergovernmental Working group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting — ISAR).

Организация экономического сотрудничества и развития (Organization for Economic Cooperation and Development — OECD) объединяет правительства 24 стран, включая большинство индустриально развитых государств: Австралию, Австрию, Бельгию, Канаду, Данию, Финляндию, Францию, ФРГ, Грецию, Исландию, Ирландию, Италию, Японию, Люксембург, Голландию, Новую Зеландию, Норвегию, Португалию, Испанию, Швецию, Швейцарию, Турцию, Великобританию и США. Ее цель — способствовать экономическому развитию стран — членов организации путем оказания консультационной помощи по широкому спектру проблем, таких, как, например, проблема упорядочения валютных курсов.

Региональные организации

Европейское экономическое сообщество (European (Economic) Committee — ЕС), известное также как Европейский общий рынок, было создано в 1957 г. В него входят 12 стран: Бельгия, Дания, Франция, Германия, Греция, Ирландия, Италия, Люксембург, Голландия, Великобритания, Испания и Португалия. Главными задачами при создании ЕС было обеспечение: а) сво-

бодного обращения материальных, трудовых и финансовых ресурсов; б) единых таможенных правил; в) гармонизации права.

Для поощрения финансовой деятельности и активизации усилий по накоплению капитала эксперты ЕС занимаются решением проблемы согласованности учета в рамках сообщества, что является частью более широкой программы унификации общих принципов экономической деятельности. В рамках этой программы ЕС опубликовало ряд директив (directive), представляющих собой в некотором роде свод законов сообщества, которые страны-участницы должны интегрировать в системы своих национальных законов.

Африканский совет по бухгалтерскому учету (African Accounting Council) был основан в 1979 г. с целью унификации методик учета, совершенствования профессионального образования, обмена опытом работы и новыми идеями. Его членами являются правительственные организации бухгалтеров из 27 африканских стран.

Ассоциация бухгалтеров стран Америки (Asociación Interamericana de Contabilidad) объединяет бухгалтерские организации 21 страны американского континента. Сфера интересов ассоциации в основном ограничивается проблемами учета в южноамериканских странах. Каждые 2—3 года по результатам конференций участников публикуются научно-методические материалы.

Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (АСЕАН Federation of Accountants) объединяет бухгалтерские организации пяти стран — членов блока: Индонезии, Малайзии, Филиппин, Сингапура и Таиланда. Кроме решения основной задачи — повышения статуса бухгалтерской профессии — федерация рассматривает вопросы согласования национальных методик учета.

Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов (Confederation of Asian and Pacific Accountants) объединяет представителей более 20 стран. Ее текущая цель — координация развития учетной профессии в регионе. В будущем конфедерация планирует заняться проблемой гармонизации учета.

Федерация европейских бухгалтеров (Federation des Experts Comptables Européens) является ведущей профессиональной организацией в Европе. Она была создана в 1986 г. в результате

объединения двух профессиональных ассоциаций, одна из которых представляла интересы стран Общего рынка, а вторая — интересы других европейских стран. Федерация сохранила и развила европейские традиции проведения научно-исследовательской работы, организации конференций и семинаров, выпуска печатной продукции по проблемам учета. Так, в 1989 г. федерация опубликовала подробный отчет, посвященный сравнительному анализу четвертой директивы ЕС и международных стандартов, разработанных IASC.

3. ЗНАЧЕНИЕ И ОСНОВНЫЕ ПРЕДПОСЫЛКИ РАЦИОНАЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ СЛУЖБЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА

3.1 Особенности построения учетного процесса как основы формирования структуры службы бухгалтерского дела

Под рациональной организацией бухгалтерского учета следует понимать систему элементов и средств наиболее оптимального построения учетного процесса с целью получения достоверной, своевременной и уместной (полезной) для управления информации о деятельности организации и осуществления контроля за эффективностью использования производственных ресурсов.

Основными элементами и средствами системы организации бухгалтерского учета являются: рабочий план счетов бухгалтерского учета; регистры бухгалтерского учета; первичные учетные документы; внутренняя бухгалтерская отчетность; документооборот; использование средств механизации и автоматизации учета; построение учетного аппарата и определение выполняемых им функций.

Учетный процесс включает взаимосвязанные этапы системы бухгалтерского учета:

- текущее наблюдение, измерение и регистрация фактов хозяйственной деятельности;
- систематизация и группировка учетной информации и обеспечение контроля за движением имущества организации и ее обязательств путем отражения операций на счетах бухгалтерского учета;
- обобщение информации об имуществе организации, ее обязательствах и хозяйственных операциях путем составления бухгалтерской отчетности и представления этой отчетности внутренним и внешним пользователям информации с целью принятия решений.

Для построения учетного процесса как единой информационной системы необходимо основываться на следующих организационных принципах:

- государственное регулирование общих принципов и правил организации, методики и техники бухгалтерского учета;
- в учетной политике сочетание государственного регулирования при выборе организационно-технических аспектов реализации методологии бухгалтерского учета с отраслевыми, технологическими и другими особенностями организации;
- организация вопросов совершенствования бухгалтерского учета, повышения квалификации и НОТ работников бухгалтерского аппарата, и на этой основе постоянное повышение роли бухгалтерского учета в эффективности функционирования информационной системы организации;
- совершенствование форм и методов представления информации с целью контроля и анализа в управлении эффективностью процессами воспроизводства;
- применение экономических методов управления и обеспечения оптимизации построения учетного аппарата, динамичности организации и аналитичности получения информации бухгалтерского учета.

Организация для осуществления постановки бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

Руководитель организации может в зависимости от объема учетной работы:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Случаи, предусмотренные в подпунктах «б», «в» и «г», рекомендуются применять в организациях, относящихся по законодательству Российской Федерации к субъектам малого предпринимательства.

Основными предпосылками рациональной организации бухгалтерского учета являются: изучение организации, законоположений и инструкций и других регламентирующих документов по учету и отчетности; установление наиболее рациональных взаимоотношений производственных участков организации с ее бухгалтерией; определение характера и объема бухгалтерской информации; рациональное распределение труда между работниками учетного аппарата.

При изучении специфики функционирования организации необходимо установить ее организационно-правовую форму, организационную структуру и структуру управления, определить наличие различных видов производств (основных, вспомогательных и др.) и видов хозяйственной деятельности, а также наличие структурных подразделений, филиалов, представительств и их территориальное расположение. Изучению подлежат также организационно-технологические особенности и системы методов управления видами деятельности организации. Все эти аспекты оказывают существенное влияние на организацию и построение учетного процесса, в частности на выбор рабочего плана счетов, других организационных, методических и технических аспектов бухгалтерского учета при разработке и принятии учетной политики организации.

Например, знание организационной структуры, структуры вспомогательных, основных и обслуживающих производств предопределяет возможность правильного документооборота, рациональной расстановки учетных работников и распределения между ними объемов учетных работ. Знание технологии и организации производства позволяет правильно организовать учет затрат и выхода продукции, в практической деятельности использовать наиболее прогрессивные методы производственного и системы управленческого учета затрат на производство и т.д.

При организации учета важным условием является *знание работниками бухгалтерской службы законодательных актов и инструктивных материалов*, регламентирующих бухгалтер-

ский учет и отчетность в Российской Федерации. Без знания общеустановленных правил и принципов (вариантов) организации, методики и техники ведения бухгалтерского учета нельзя рационально организовать работу счетного аппарата и правильно отражать хозяйственные операции.

При организации бухгалтерского учета необходимо **установить наиболее рациональное взаимоотношение производственных подразделений (бригад, цехов и т.п.) с бухгалтерией**. Эти взаимоотношения должны обеспечить получение необходимой информации для контроля за ходом процессов воспроизводства и управления хозяйственной деятельностью организации и ее сегментов.

Для определения объема и характера бухгалтерской информации необходимо установление направлений и характера учетных работ путем определения штата аппарата бухгалтерии и распределения работ между отдельными работниками бухгалтерии.

Рациональное распределение труда между работниками учетного аппарата означает составление перечня всех учетных операций, подлежащих выполнению за месяц, и установление нормы времени выполнения каждой операции работниками бухгалтерии. Для этого разрабатывают план организации бухгалтерского учета. План организации бухгалтерского учета включает: план документации и документооборота; план инвентаризации; рабочий план счетов и проект их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда и повышения квалификации работников бухгалтерии; план проверок и ревизии; организация бухгалтерского архива.

В плане документации перечисляют документы, необходимые для организации учета хозяйственных операций и составляют расчет потребности в бланках. Определяют в плане также перечень документов, формы которых разрабатываются самостоятельно. Далее разрабатывается график документооборота.

В плане инвентаризации определяют порядок, сроки и количество проведения инвентаризации отдельных видов имущества, обязательств и отдельных процессов хозяйственной деятельности организации.

В плане отчетности определяют калькуляционный период и период определения финансовых результатов, а также формы

внутренней и внешней отчетности, сроки их составления и представления.

В плане технического оформления учета определяют форму бухгалтерского учета, которая будет применена в данной организации. Здесь дают подробную характеристику данной формы учета и приводят последовательность выполнения всех процедур бухгалтерского учета при использовании выбранной его формы.

В плане организации труда и повышения квалификации работников бухгалтерии определяют штат работников и структуру бухгалтерии, дают должностную характеристику каждому работнику, намечают мероприятия по повышению их квалификации, составляют график учетных работ и посещения учебных занятий, семинаров, консультаций отдельных работников бухгалтерии, а также других работников, ответственных за представление информации.

В плане (проекте) корреспонденции счетов рабочего плана счетов определяют проект корреспонденции счетов бухгалтерского учета по предполагаемым хозяйственным операциям.

Рациональность организации бухгалтерского учета в значительной степени зависит от правильности определения структуры бухгалтерии и бухгалтерского аппарата. Бухгалтерия является самостоятельной структурной единицей организации.

Количественный состав бухгалтерии зависит от размеров организации, от видов деятельности и их отраслевой принадлежности, от организации и технологии производства, от наличия структурных подразделений и их территориального расположения, от квалификации работников учета и автоматизации учетных работ и др.

Структура аппарата бухгалтерии и самой бухгалтерии зависит от особенностей каждой организации. В современных условиях сложились три основных типа организации структуры бухгалтерии: линейная (иерархическая), по вертикали (линейно-штабная) и комбинированная (функциональная).

При линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура бухгалтерии применяется на небольших организациях

При организации аппарата бухгалтерии **по вертикали** создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляе-

мые старшими бухгалтерами. Работники бухгалтерии подчиняются непосредственно старшим бухгалтерам соответствующих отделов (звеньев управления). Данная модель структуры бухгалтерии применяется в средних и крупных организациях.

В бухгалтерии средних и крупных организаций могут создаваться отделы:

- *расчетный* — осуществляет учет расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с органами социального страхования, поставщиками, покупателями и заказчиками и др.;

- *материальный* — ведет учет поступления и расходования материально-производственных запасов;

- *учет готовой продукции* — ведет учет готовой продукции на складах и ее реализации;

- *производства и калькуляции себестоимости* — ведет учет затрат и выпуск продукции, калькулирует себестоимость продукции, составляет отчетность о затратах и выпуске продукции;

- *общий отдел* — осуществляет остальные операции и Главную книгу, составляет бухгалтерскую отчетность и налоговые декларации.

В крупных организациях, кроме перечисленных, могут открывать отделы учета капитальных вложений, учета основных средств и др.

При функциональной (комбинированной) организации структуры бухгалтерии ее специальные структурные подразделения (по центрам ответственности и другим организационным структурам) выполняют замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителем подразделений бухгалтерий в пределах установленной компетенции. Такая структура аппарата бухгалтерии применяется в крупных организациях и в организациях, в которых созданы центры ответственности на базе организации внутрихозяйственной кооперации, аренды и т.д.

При использовании любого типа организации структуры бухгалтерии только хорошо налаженные взаимоотношения с другими службами и подразделениями организации дают возможность получать необходимую информацию для управления и обеспечения контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью организации.

3.2 Организационная структура бухгалтерской службы в организации

В соответствии со ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Обращаем внимание на то, что п. 7 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности РФ рекомендовано случаи, предусмотренные в подпунктах «б», «в» и «г», применять в организациях, относящихся по законодательству Российской Федерации к субъектам малого предпринимательства.

Таким образом, для организаций, не относящихся к малым, выбор практически отсутствует. Это отнюдь не означает, что отсутствует право выбора, но реально вряд ли возможно вести учет силами одного человека (руководителя или бухгалтера) на более или менее крупных предприятиях.

Разумеется, говоря об организационной структуре бухгалтерской службы, речь может идти только о случае, предусмотренном подпунктом «а» ст. 6 Закона о бухгалтерском учете, — когда в организации создается специализированное структурное подразделение.

Количество работников бухгалтерии и число рабочих мест определяются масштабом организации, количеством одновременно осуществляемых видов предпринимательской деятельности и объемом бухгалтерской информации по каждому направлению.

В организации, осуществляющей предпринимательскую деятельность по выпуску продукции, выполнению работ или оказанию услуг или занимающейся торговой деятельностью, бухгалтерской службой, как минимум, должны выполняться следующие операции:

- кассовые;
- расчеты с работниками по оплате труда;
- материально-производственных запасов;
- расчеты с поставщиками и подрядчиками;
- расчеты с покупателями и заказчиками;
- расчеты с бюджетом по налогам и сборам;
- учет производственных затрат или издержек обращения (в торговых организациях).

В случае, когда объем работ на перечисленных участках является значительным, вместо одного рабочего места создается группа, в которой заняты от двух и более работников.

Структуру бухгалтерской службы можно представить в виде следующей схемы (рис. 3.1).

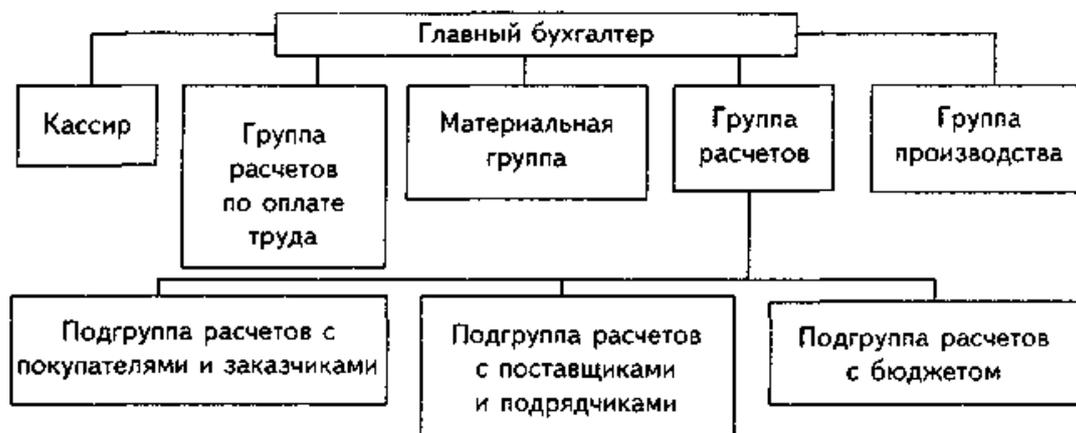


Рис. 3.1 — Структура бухгалтерской службы

Если организация осуществляет валютные операции, целесообразно организовать отдельное рабочее место (или группу), бухгалтер, который будет заниматься исключительно этими операциями. При этом следует иметь в виду, что для проведения операций с наличной валютой обособленная касса создаваться не может — все операции с наличными деньгами (независимо от валюты расчетов) должны производиться в одной кассе.

В некоторых крупных организациях (например, в торговых холдингах) в штат бухгалтерии вводится должность бухгалтера-ревизора, который подчиняется непосредственно главному бухгалтеру. Если объем ревизионной работы значителен, то создается соответствующая группа. В этом случае взаимодействие бух-

галтеров-ревизоров с главным бухгалтером осуществляется через руководителя группы.

Группа для формирования отчетности (включая статистическую и налоговую), как правило, не создается, так как практически не может работать постоянно, а только в периоды подготовки годовой и промежуточной отчетности. В крупных организациях практикуется разработка и утверждение внутреннего распорядительного документа, в котором определяются объем работ по подготовке отчетных данных, сроки выполнения работ и ответственный за выполнение по каждому рабочему месту или группе бухгалтерских работников.

При необходимости (большом объеме работ) в штат бухгалтерии может вводиться должность заместителя главного бухгалтера, через которого осуществляется взаимодействие главного бухгалтера с работниками и группами. Непосредственное руководство кассиром и бухгалтером-ревизором заместитель главного бухгалтера может осуществлять только в периоды отсутствия главного бухгалтера (т.е. в момент официального исполнения обязанности главного бухгалтера, когда он несет ответственность за принятые решения в соответствии с действующим законодательством).

Функции, выполняемые бухгалтерскими службами, прямо вытекают из задач бухгалтерского учета, определенных Законом «О бухгалтерском учете». Исходя из этих задач, можно выделить следующие основные функции бухгалтерской службы организации:

- ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями действующего законодательства Российской Федерации и других нормативных правовых актов в целях формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности;
- организация документооборота и обмена данными бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности с целью обеспечения информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью,

наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами; для осуществления предварительного контроля за соответствием заключаемых договоров действующему законодательству, последующего контроля за правильностью оформления хозяйственных операций и первичных бухгалтерских документов с целью предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации;

- оперативный и систематический анализ данных, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности с целью выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Кроме того, в обязанности бухгалтерских служб входит:

- контроль за правильным и экономным расходованием денежных средств, материальных и трудовых ресурсов;
- обеспечение сохранности денежных средств в процессе их получения, хранения и использования;
- контроль за сохранностью материальных ценностей в местах хранения и эксплуатации;
- формирование рациональной схемы документооборота со структурными подразделениями организации, выделенными на обособленный баланс;
- начисление и выплата в установленные сроки оплаты труда работникам, проведение расчетов с работниками по иным основаниям;
- своевременное проведение расчетов, возникающих в процессе осуществления предпринимательской деятельности;
- своевременное проведение расчетов с налоговыми органами;
- участие в проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств, своевременное и правильное определение результатов инвентаризации и отражение их в учете;
- проведение инструктажа материально-ответственных лиц по вопросам учета и сохранности ценностей, находящихся на их ответственном хранении;
- широкое применение современных средств автоматизации при выполнении учетно-вычислительных работ;

- составление и представление в установленном порядке и в предусмотренные сроки бухгалтерской и налоговой отчетности;
- ведение массива нормативных и других документов по вопросам учета и отчетности, относящихся к компетенции бухгалтерских служб;
- хранение документов (первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетности и расчетов к ним и т.п. как на бумажных, так и на машинных носителях информации) в соответствии с правилами организации государственного архивного дела.

3.3 Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера

Основные права и обязанности главного бухгалтера определены статьей 7 Закона «О бухгалтерском учете».

Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны применяться к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, ко-

торый несет всю полноту ответственности за последствия таких операций.

На должность главного бухгалтера обычно принимается лицо с высшим экономическим образованием, желательно, чтобы это лицо прошло аттестацию на звание профессионального бухгалтера — главного бухгалтера.

В необходимых случаях на должность главного бухгалтера может быть назначено лицо, не имеющее высшего специального образования, при наличии у него стажа работы по специальности не менее трех лет.

Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляются актом после проверки бухгалтерского учета и отчетности.

На время отсутствия главного бухгалтера (командировка, отпуск, болезнь и т.п.) права и обязанности главного бухгалтера переходят к его заместителю, а при отсутствии последнего — к другому должностному лицу, о чем объявляется приказом по организации.

Обязанности главного бухгалтера

Главный бухгалтер, осуществляя организацию бухгалтерского учета на основе установленных правил его ведения, обязан обеспечить:

а) широкое использование современных средств механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета;

б) полный учет поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных средств, а также своевременное отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с их движением;

в) достоверный учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения строительно-монтажных и других работ, составление экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции, работ и услуг;

г) точный учет результатов хозяйственно-финансовой деятельности организации в соответствии с установленными правилами;

д) правильное начисление и своевременное перечисление платежей в государственный бюджет, взносов на государственное социальное страхование; погашение в установленные сроки задолженности банкам по ссудам; отчисление средств в фонды и резервы;

е) участие в работе юридических служб по оформлению материалов по недостачам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей и контроль за передачей в надлежащих случаях этих материалов в судебные и следственные органы, а при отсутствии юридических служб — непосредственное осуществление этих функций;

ж) проверку организации бухгалтерского учета и отчетности в производственных (структурных) единицах, производствах и хозяйствах, выделенных на отдельный баланс, своевременный инструктаж работников по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа;

з) составление достоверной бухгалтерской отчетности на основе первичных документов и бухгалтерских записей, представление ее в установленные сроки соответствующим органам;

и) осуществление (совместно с другими подразделениями и службами) экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, предупреждения потерь и непроизводительных расходов;

к) активное участие работников бухгалтерского учета в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение государственной дисциплины и укрепление хозяйственного расчета;

л) своевременное проведение совместно с другими подразделениями и службами в производственных (структурных) единицах, а также в производствах и хозяйствах, выделенных на отдельный баланс, и подготовку предложений по улучшению их работы;

м) сохранность бухгалтерских документов, оформление и передачу их в установленном порядке в архив.

Главный бухгалтер совместно с руководителями соответствующих подразделений и служб обязан тщательно контролировать:

а) соблюдение установленных правил оформления приемки и отпуска товарно-материальных ценностей;

б) правильность расходования фонда заработной платы, установления должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;

в) соблюдение установленных правил проведения инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, основных фондов, расчетов и платежных обязательств;

г) взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины;

д) законность списания недостач, дебиторской задолженности и других потерь.

Главный бухгалтер обязан активно участвовать в подготовке мероприятий, предупреждающих образование недостач и незаконное расходование денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушения финансового и хозяйственного законодательства.

В случае обнаружения незаконных действий должностных лиц (приписки, использование средств не по назначению и другие злоупотребления) главный бухгалтер докладывает об этом руководителю организации для принятия мер.

Документы, служащие основанием для приемки и выдачи денежных средств и товарно-материальных ценностей, а также кредитные и расчетные обязательства подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на то уполномоченным. Предоставление права подписания документов этим лицам должно быть оформлено приказом по организации.

Указанные выше документы без подписи главного бухгалтера или лиц, им на то уполномоченных, считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению материально-ответственными лицами и работниками бухгалтерии данной организации.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных ценностей.

Главный бухгалтер устанавливает служебные обязанности для подчиненных ему работников с тем, чтобы каждый работник знал круг своих обязанностей и нес ответственность за их выполнение. Работники других подразделений и служб, занятые бухгалтерским учетом, по вопросам организации и ведения учета и отчетности подчиняются главному бухгалтеру.

Требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб организации.

За невыполнение или нарушение указаний главного бухгалтера, вытекающих из осуществления возложенных на него обязанностей, виновные могут лишаться по распоряжению руководителя организации премий полностью или частично, а в необходимых случаях привлекаться к ответственности в установленном законом порядке.

Подразделения и службы организации:

- несут полную ответственность за законность совершаемых операций и правильность их оформления;
- обязаны своевременно передавать в бухгалтерию необходимые для бухгалтерского учета и контроля документы — приказы, постановления, распоряжения, а также договоры, соглашения, сметы, нормативы и другие материалы.

За несвоевременное, недоброкачественное оформление и составление этих документов, задержку передачи их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за недостоверность содержащихся в документах данных, а также за составление документов, отражающих незаконные операции, ответственность несут должностные лица, составившие и подписавшие эти документы. Списки должностных лиц, на которых возлагается обязанность составления первичных документов и которым предоставляется право их подписи, согласовываются с главным бухгалтером.

Назначение, увольнение и перемещение материально-ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и других) производятся по согласованию с главным бухгалтером.

Договоры и соглашения, заключаемые организацией на получение или отпуск товарно-материальных ценностей и на выполнение работ и услуг, а также приказы и распоряжения об ус-

тановлении работникам должностных окладов, надбавок к заработной плате и о премировании предварительно рассматриваются и визируются главным бухгалтером.

Главный бухгалтер имеет право:

- требовать от руководителей бригад, участков, цехов, отделов, подразделений и служб, а в необходимых случаях и от руководителя организации принятия мер к повышению эффективности использования средств, к усилению сохранности собственности, обеспечению правильной организации бухгалтерского учета и контроля, и в частности:

- пересмотра завышенных и устаревших норм расхода сырья, материалов, затрат труда и других норм;
- улучшения складского и весоизмерительного хозяйства, надлежащей организации приемки и хранения сырья, материалов и других ценностей, повышения обоснованности отпуска этих ценностей для нужд производства, обслуживания и управления и др.

Ответственность главного бухгалтера

Главный бухгалтер несет ответственность:

1. За оформление и обработку документов в соответствии с нормативными актами и указаниями по ведению бухгалтерского учета и отчетности.

2. За своевременное составление и представление бухгалтерской отчетности внутренним и внешним пользователям информации.

3. За соблюдение кассовой и расчетной дисциплины.

4. За обоснованность и законность списания дебиторской задолженности и других средств организации.

5. За правильное и своевременное проведение инвентаризации товарно-материальных ценностей и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета.

6. За своевременное представление материалов для предъявления иска по недостачам, растратам и хищениям.

7. За правильное и своевременное начисление и выдачу заработной платы, премий и других вознаграждений работникам организации.

8. За правильное составление бухгалтерских справок на закрытие счетов бухгалтерского учета и отражение их в учетных регистрах.

9. За достоверность данных в бухгалтерской отчетности.

3.4 Права и обязанности должностных лиц бухгалтерской службы

Если в штат бухгалтерии вводится должность заместителя главного бухгалтера, он выполняет часть обязанностей главного бухгалтера в соответствии с должностными инструкциями, утвержденными руководителем организации, а в отсутствие главного бухгалтера — все его обязанности.

Обязанности других работников бухгалтерии (за исключением бухгалтера-кассира и бухгалтера-ревизора) являются типовыми и различаются только спецификой выполняемых операций. Эти особенности учитываются при разработке должностных инструкций по каждой специальности (рабочему месту бухгалтера).

Общими обязанностями бухгалтера являются:

- выполнение работ по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций (учет основных средств, материально-производственных запасов, затрат на производство, продажи продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности, расчеты с поставщиками и заказчиками, а также за предоставленные услуги и т.п.);

- участие в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов;

- прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготовка их к счетной обработке;

- отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с движением основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств;

- составление отчетных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), выявление источников образования потерь и непроизводительных затрат, подготовка предложений по их предупреждению;

- начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, платежей в банковские учреждения, оплаты труда рабочим и служащим, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников предприятия;

- обеспечение внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности сопоставимой и достоверной бухгалтерской информацией по соответствующим направлениям (участкам) учета;

- участие в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота, в разработке и внедрении прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники, в проведении инвентаризаций денежных средств и материально-производственных запасов;

- подготовка данных по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности;

- оформление бухгалтерских документов в соответствии с установленным порядком для передачи в архив;

- выполнение работ по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, внесение изменений в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных.

Бухгалтер должен знать законодательные акты, постановления, распоряжения, приказы, руководящие, методические и нормативные материалы по организации бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций и составлению отчетности; формы и методы бухгалтерского учета на предприятии; план и корреспонденцию счетов; организацию документооборота по участкам бухгалтерского учета; порядок документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с движением основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств; методы экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия; правила эксплуатации вычислительной техники;

экономику, организацию труда и управления; рыночные методы хозяйствования; законодательство о труде; правила и нормы охраны труда.

Бухгалтер должен как минимум иметь профессиональное (экономическое) образование.

Обязанности бухгалтера-кассира отличаются от обязанностей других бухгалтерских работников в силу специфики выполняемых им функций. Бухгалтер-кассир обязан:

- осуществлять операции по приему, учету, выдаче и хранению денежных средств и ценных бумаг с обязательным соблюдением правил, обеспечивающих их сохранность;
- получать по оформленным в соответствии с установленным порядком документам денежные средства и ценные бумаги в учреждениях банка для выплаты рабочим и служащим заработной платы, премий, оплаты командировочных и других расходов;
- вести на основе приходных и расходных кассовых ордеров кассовую книгу, сверять фактическое наличие денежных сумм и ценных бумаг с книжным остатком;
- составлять описи ветхих купюр, а также соответствующих документов для их передачи в учреждения банка с целью замены на новые;
- передавать в соответствии с установленным порядком денежные средства инкассаторам;
- составлять кассовую отчетность.

Бухгалтер-кассир должен знать нормативные правовые акты, положения, инструкции, другие руководящие материалы и документы по ведению кассовых операций; формы кассовых и банковских документов; правила приема, выдачи, учета и хранения денежных средств и ценных бумаг; порядок оформления приходных и расходных документов; лимиты остатков кассовой наличности, установленной для предприятия, правила обеспечения их сохранности; порядок ведения кассовой книги, составления кассовой отчетности; основы организации труда; правила эксплуатации вычислительной техники; основы законодательства о труде; правила внутреннего трудового распорядка; правила и нормы охраны труда.

Бухгалтер-кассир должен обладать начальным профессиональным образованием. Обязательным условием приема бухгал-

тера-кассира на работу является заключение договора о полной материальной ответственности.

Если в штат бухгалтерии вводится должность бухгалтера-кассира, то следует иметь в виду, что функции, выполняемые этим работником, также отличаются особой спецификой, и должностная инструкция должна разрабатываться с учетом специфики.

Бухгалтер-ревизор обязан:

- осуществлять в соответствии с действующими положениями и инструкциями плановые и по специальным заданиям документальные ревизии хозяйственно-финансовой деятельности предприятий по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, а также их подразделений, находящихся на самостоятельном балансе;

- своевременно оформлять результаты ревизии и представлять их в соответствующие инстанции для принятия необходимых мер;

- контролировать достоверность учета поступающих основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств, своевременность отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением, правильность расходования материалов, топлива, электроэнергии, денежных средств, соблюдения смет расходов, по рядок составления отчетности на основе первичных документов, а также организацию проведения инвентаризаций и бухгалтерского учета в подразделениях предприятия; соблюдение сроков перечисления налогов и сборов и выплаты заработной платы;

- участвовать в разработке и осуществлении мер, направленных на повышение эффективности использования финансовых средств, усиление контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия, обеспечение сохранности собственности предприятия и правильной организации бухгалтерского учета;

- контролировать деятельность работников предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Бухгалтер-ревизор имеет право давать оперативные указания руководителям ревизуемого объекта об устранении выявленных нарушений и недостатков, проведении контрольных проверок выполненных работ.

Бухгалтер-ревизор должен знать законодательные акты, постановления, распоряжения, приказы, руководящие, методические и нормативные материалы по организации бухгалтерского учета и составлению отчетности; формы и методы бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности на предприятии; порядок проведения документальных ревизий и проверок, ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций; организацию документооборота и порядок документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с движением основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств; счетный план и корреспонденцию счетов; финансовое и хозяйственное законодательство; экономику, организацию производства, труда и управления; рыночные методы хозяйствования; правила эксплуатации вычислительной техники; законодательство о труде; правила и нормы охраны труда.

На должность бухгалтера-ревизора принимаются работники, как правило, имеющие высшее профессиональное образование и стаж работы в качестве бухгалтера.

Приведенные обязанности бухгалтерских работников являются типовыми и при разработке должностных инструкций должны уточняться и корректироваться с учетом специфики деятельности организации, объем работ на каждом участке, сложившейся в организации схемы документооборота, а также перспектив развития организации вообще и системы управления организацией в частности.

4. РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ В ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

4.1 Организационный аспект взаимосвязи финансового и управленческого учета

Построение системы управленческого учета и отчетности и организация ее взаимосвязи с действующей учетной моделью не может быть осуществлено без ответа на ряд простых вопросов, решение которых лежит в различных плоскостях: организационной, методологической, технической.

Что будет являться результатом учета, и зачем необходимы какие-либо связанные с этим процессом изменения, как анализировать данные управленческой отчетности и какие выводы может сделать на ее основе пользователь? Ответы на все эти вопросы лежат в плоскости методологии взаимосвязи двух систем. Организационный аспект обеспечивает ответ на вопросы кто, где, когда должен исполнять функции связанные с обеспечением жизнедеятельности системы управленческого учета. Каким способом это будет происходить, определяется в рамках технического аспекта организации взаимосвязи.

Несомненно, рыночные отношения требуют новых подходов к организации внутрифирменного управления. В условиях быстроменяющейся рыночной среды существенно возрастает поток информации, которую необходимо обработать для принятия единственно правильного управленческого решения. Расширяется спектр управленческих задач, решаемых руководителями производственных участков. Появляется потребность в разделении всех полномочий, в том числе и к части принятия управленческих решений. Как следствие возникает необходимость изменения организационной структуры предприятия.

Одной из основных задач реорганизации управления является соблюдение принципа, что затраты, связанные с построением той или иной структуры, должны окупиться. В этих условиях следует учитывать, будет ли деление облегчать процесс оценки деятельности структурных подразделений. Это, в свою очередь, зависит от количества общих затрат, отождествляемых с каждой альтернативной структурой.

Различные промышленные предприятия имеют в своем составе одинаковые по названию цехи и участки, отделы и бюро. Однако их количество, состав и размеры, а также формы внутризаводского кооперирования различны. Они отражают специфические особенности изготавливаемой продукции и конкретные условия организации производственного процесса.

Графически, структуру предприятия можно представить как совокупность линий, показывающих направление движения информации (в частности, отчетной) внутри организации.

Многие современные предприятия, образованные в период процветания административно-командных методов управления, до сих пор имеют иерархическую, пирамидальную структуру, построенную по функциональному принципу (администрация, финансы, снабжение, производство, маркетинг и т.п.). В основе системы управленческого контроля в них лежат главным образом центры затрат. Такая система управления по своей сути является консервативной, предполагает максимум принуждения и не обеспечивает свободы действия сотрудникам предприятия. Контроль может считаться действенным, если осуществимы поставленные цели, которые в современных условиях связаны с получением прибыли как: результат произведенных вложений. В этих условиях каждое подразделение должно вносить свою лепту в том или ином виде в создание прибыли.

В современных условиях немалое значение придается вопросам децентрализации управления. Децентрализованная организация предполагает передачу части полномочий и ответственности от высшего уровня управления низовым подразделениям (среднее звено управления). Распространенным примером децентрализованной организации является построение службы производственного планирования. Здесь, как правило, каждое производственное подразделение имеет самостоятельную группу планировщиков, в задачи которых входит разработка всех видов плановых заданий для данного подразделения и согласование их с другими аналогичными и вышестоящим уровнем управления. Одновременно существует отдел общеприемного планирования, который формирует общие цели, распределяет их между производственными подразделениями, координирует деятельность плановых групп, интегрирует общие результаты.

В качестве основных преимуществ децентрализованной системы управления можно выделить свободу руководителей центров ответственности в принятии управленческих решений. Кроме того, децентрализация функций управления создает возможность эффективной организации работ в условиях особо сложного процесса выработки и принятия решений, требующего анализа большого количества исходной информации; позволяет принимать решения тому работнику, который стоит ближе всего к решаемой проблеме и, следовательно, лучше ее понимает; стимулирует инициативу на местах и приобщает каждого работника к решению целостной проблемы на каждом уровне управления (позволяет не чувствовать себя незначительным винтиком в большой машине). Менеджеры в этих условиях несут большую ответственность, обладают расширенными полномочиями и могут принимать значительную часть решений без предварительного согласования с администрацией предприятия.

С другой стороны, при децентрализованной структуре между управляющими распределяется ответственность в части планирования и контроля затрат и результатов деятельности отдельных структурных подразделений. В связи с чем для оценки эффективности работы подразделений и исполнительских качеств персонала, появляется необходимость в дополнительной информации о затратах по местам их возникновения.

Менеджер структурного подразделения, как правило, располагает более точной и детализированной информацией по введенным ему направлениям деятельности, чем высшее руководство. Это положительно влияет на обоснованность и оперативность принимаемых на более низком управленческом уровне решений. Администрация предприятия, освободившись от текущих задач, необходимости выполнения рутинной работы, получает возможность сконцентрироваться на решении перспективных вопросов, на разработке стратегии организации.

Но, как и любое явление в сложном хозяйственном организме, децентрализация имеет и ряд недостатков, которые, на наш взгляд, в большей мере покрываются за счет существенных положительных сторон. К недостаткам децентрализованной организации следует отнести:

- сравнительно меньшую загрузку работников вследствие небольшого объема решаемых задач на местах;
- снижение качества информации, формируемой в среднем звене управления, т.к. там обычно используется менее квалифицированный и менее опытный персонал и не проявляется эффект коллективного разума;
- удорожание содержания децентрализованной структуры;
- непропорциональность развития отдельных низовых подразделений и функциональной службы в целом.

В целом, успешное функционирование системы управления возможно при соблюдении, по крайней мере, двух условий:

- наличия высокопрофессионального управленческого персонала;
- согласованности целей организации и отдельных структурных подразделений.

Сегодня, степень загруженности персонала учетно-экономических служб прямыми функциональными обязанностями, не оставляет возможностей для хозяйственного маневра при постановке и решении гибких управленческих задач.

Практика показывает, что даже при систематическом централизованном планировании основных финансово-экономических показателей, не удастся предусмотреть всю потребность в информации до начала планового периода, необходимость в которой возникает, как правило, в «аварийном» порядке. Действующий ныне порядок связей между подразделениями финансово-экономического блока не обеспечивает необходимых условий (требуемого уровня оперативности и надежности управленческой информации),

Отсутствие функции управленческого воздействия на хозяйственный механизм не дает возможности осуществить и развить «заявочную работу» по обеспечению информацией любого экономического проекта. Это в свою очередь приводит к отсутствию ответственности за осуществление любого краткосрочного или долгосрочного решения. Одна из функциональных задач управленческого учета — определять оценочный экономический эффект для обоснования целесообразности того или иного варианта решения. Для исполнения этой функции необходимы показатели,

которыми располагают как правило различные службы финансово-экономического блока:

- **нормативные данные** — для объективного формирования предполагаемых планируемых решений;
- **плановые данные** — для установления приоритетных направлений;
- **фактические данные** — для анализа полученных отклонений;
- **ориентиры развития** — для выбора стратегии управления из нескольких альтернативных вариантов.

Расчет ожидаемого экономического эффекта на основе этих и других показателей, проводится по мере завершения намеченных мероприятий с целью оценки результатов их выполнения. Решить эту задачу в комплексе в настоящее время, ни одна из служб финансово-экономического блока не способна. В этих условиях каждая из них, может являться лишь поставщиком части информации для решения оперативных и стратегических задач. Эта комплексная проблема должна решаться при помощи управленческого учета.

С точки зрения расширения возможностей предприятия, основная идея создания группы управленческого учета — обеспечить контроль за соотношением «доходы-затраты» с целью увеличения первых и оптимизации вторых.

Необходимым дополнением предлагаемой схемы является распределение функций по сбору информации необходимой для группы управленческого учета между всеми службами финансово-экономического блока, равно как требование долевого распределения ответственности за несвоевременную или неверную информацию. Целесообразность применения предлагаемых мер определяется в первую очередь изменением внешних условий рыночной среды. Например:

- инфляционные процессы заставляют обратить внимание на оптимизацию объемов поставок и выбор поставщиков услуг и материально-производственных запасов;
- возможное увеличение ассортимента продукции, должно основываться на интересах потребителей в сочетании с общими условиями материально-технического обеспечения.

Все это требует гибкого подхода к организации информационных потоков «по запросу». В этих условиях задача управленческого учета — диагноз проблем, которые предстоит решить предприятию. Сегодня эта задача одна из самых малоразработанных составных частей деятельности управленческих кадров.

Исходя из этого основные задачи, решаемые при помощи управленческого учета, распределенные по этапам хозяйственного цикла можно обозначить следующим образом:

На этапе обеспечения производственного процесса необходимыми материальными ресурсами это:

- приобретение производственных запасов в количественном и качественном выражении, строго соответствующих профилю деятельности предприятия;
- предоставление необходимых материалов в нужное время, в соответствующем месте, в необходимом для воспроизводства количестве при оптимальной доставке и складировании (т.е. установление методики управления складскими запасами);
- обеспечение руководства предприятия информацией, необходимой для согласования и оптимизации материальных потоков с другими процессами, протекающими на предприятии.

На этапе производства продукции (работ, услуг):

- оперативное отражение информации о величине и составе затрат, объемах деятельности;
- по сферам деятельности;
- по видам услуг (продукции);
- по территориальным сегментам;
- по центрам затрат;
- по центрам ответственности;
- по центрам прибыли и др.

Этап реализации продукции (работ, услуг):

- оперативное управление текущими результатами деятельности предприятия;
- установление оптимальных цен на продукцию (работы, услуги).

В ходе реализации указанных возможностей, деятельность группы управленческого учета, можно распределить на три последовательных этапа, на каждом из которых решаются свои специфические задачи.

I — формирование управленческого решения учетной задачи, анализ и описание существующего решения;

II — согласование принятых решений с системой организации сбора данных;

III — практическая реализация принятых решений.

На первом этапе должна быть сформирована управленческая задача и установлены пути ее решения. Определены данные, которые нужны для ее решения, система их сбора и хранения, результаты, которые планируется достичь, а также — лица, ответственные за их достижение. Также, должна быть разработана система управленческой отчетности, планирования и прогнозирования результатов деятельности (последнее положение входит в решение управленческой задачи, но ввиду его важности выделяется отдельно).

Приведенные выше задачи, могут быть разбиты на отдельные блоки. Например, после определения необходимых учетных данных невозможно сразу изменить формы существующих документов так, чтобы обеспечить получение этих данных. Тогда определение системы документооборота для поддержки управленческой задачи может быть выделено в отдельный шаг, тесно связанный с анализом используемых программ, что, впрочем, не изменяет логику решения задачи «в целом». В этих условиях приобретает особое значение один из корневых принципов управленческого учета — избыточность первичной аналитической информации, который может быть успешно реализован в ходе автоматизации учетного процесса.

Важно, чтобы все принятые в соответствии с вышеописанной схемой решения были письменно зафиксированы и утверждены менеджерами соответствующего уровня управления.

На втором этапе необходимо «увязать» принятые решения с существующими управленческими решениями, учетной политикой и бухгалтерской практикой и, наконец, уже существующими учетными технологиями и программными средствами.

Этот этап наиболее трудоемкий и требует наличия и разработки специальных методик. Кроме того, он находится на стыке двух элементов системы управленческого учета — организации и сбора данных. С одной стороны, организация учетных схем может быть использована при формировании управленческого уче-

та, с другой — требования управленческого учета могут привести к изменениям в существующих структурах баз данных.

Могут измениться и требования к системе сбора данных, например, подвергнутся пересмотру периодичность, объем и адреса предоставления отчетных форм. При этом важно поддерживать согласование между различными учетными схемами с целью устранения дублирования информации, сокращения количества отчетных форм и повышения актуальности предоставляемых данных. Эти вопросы, в основном, входят в комплекс задач технической организации взаимосвязи учетных систем, но при этом также затрагиваются и методологические основы учетной модели предприятия. Например, вполне естественно согласовать полученные на первом этапе результаты с требованиями бухгалтерского, финансового и налогового учета. Важно связать данные управленческого учета с нормативным расчетом себестоимости таким образом, чтобы «валовые» результаты за период при различных методах учета если и отличались, то прогнозируемым образом.

Однако отнесение затрат в этих методах расчета может быть существенно различным. Так, затраты на рекламную кампанию в целом по предприятию могут учитываться «котловым» методом, в то время как реальная реклама может проводиться в интересах только одного продукта или группы продуктов. В управленческом учете необходимо относить данные затраты именно на конкретный носитель затрат, чтобы иметь объективные финансово-экономические результаты по нему.

Разработанная технология управленческого учета может потребовать хранения специфических данных или реализации новых функций в используемом программном обеспечении. В случае его функциональной недостаточности или несовместимости с принятыми положениями учетной политики необходимо изменить или положения учетной политики, или подумать о другом программном обеспечении. В свою очередь, приобретение новых программ, особенно западных производителей, может привести к необходимости скорректировать отдельные положения учетной политики. А это предполагает, возврат к первому этапу, уточнение управленческой задачи и приведение ее в соответствие с имеющимися возможностями получения информации или, пре-

дусмотреть создание системы сбора данных для решения задачи «в полном объеме», после полного использования имеющихся возможностей.

Содержание третьего этапа напрямую зависит от качества выполнения задач, стоявших перед учетной группой ранее. Если два предыдущих этапа были проведены пунктуально, то на последнем этапе проблем будет немного. Достаточно просто все принятые решения переложить с бумаги в жизнь.

Важно поддержать процесс постановки управленческого учета организационно — административными мерами. Необходимо официально возложить ответственность за сбор и анализ данных на менеджеров и тем самым завершить формирование системы сбора управленческих данных, разработать должностные инструкции для исполнителей, утвердить формы документов и правила документооборота, что вместе с отчетными и аналитическими формами и образует систему агрегирования учетных данных.

Не следует недооценивать важность правильного представления учетной информации. Если даже самая подробная информация представлена в форме, неудобной для анализа ее заинтересованными сторонами, то она может не просто оказаться бесполезной, но и станет источником неверных решений. Вопросы формирования внутренних отчетных форм со временем не теряют своей актуальности. Одна из основных проблем сегодня — неумение извлечь информацию из уже существующих информационных систем и наладить на ее основе систему управленческой отчетности, пригодной для принятия оперативных решений по управлению бизнесом.

Часто проблема заключается не в отсутствии данных, а в непонимании принципов их агрегирования для целей принятия решений.

Прорабатывая организационный аспект взаимосвязи систем финансового и управленческого учета, важно учитывать возможность возникновения ситуаций, когда первые два этапа не завершаются и сразу начинаются попытки реализовать решения без дополнительной проработки методик. Кончается это, как правило, плохо. С другой стороны, типичная ошибка — отсутствие организационно-административной поддержки принятых решений —

приводит в результате к тому, что они остаются не реализованными.

Усиление горизонтальных взаимосвязей различных элементов хозяйственного механизма, приводит к необходимости создания в дополнение к линейно-функциональной структуре, при которой управление построено по вертикали, органов целевого управления, призванных обеспечить управление по горизонтали.

Построенная на основе программно-целевого принципа матричная организационная структура управления, на наш взгляд, наиболее адекватно отвечает целям и идеологии управления на данном этапе.

В условиях применения принципов матричной структуры управления, наряду с соответствующими органами вертикального управления, создаются целевые органы горизонтального управления, так называемое управление по проекту. Руководителю проекта могут быть предоставлены все права распорядительства, и в этом случае он несет полную ответственность за программу. Такую программно-целевую структуру целесообразно иметь при выполнении чрезвычайно сложных программ, к которым можно отнести и комплекс мероприятий по организации первичной взаимосвязи традиционной учетной системы с учетом для целей управления.

В этих условиях возможность реализации функций управленческого учета, представляется путем создания аналогичной группы на основе программно-целевого принципа управления. Привлечение к работе в группе наиболее перспективных специалистов из различных отделов финансово-экономического блока, позволит существенно сократить время необходимое для реализации проекта и обеспечит благоприятные условия адаптации нового функционального направления в структуре организации.

По мере становления предприятия программы становятся менее сложными и достаточно, чтобы руководитель проекта осуществлял лишь координирующую роль. Тогда он непосредственно не распоряжается ресурсами и не имеет в своем подчинении соответствующей группы исполнителей. Эти права в отношении данного проекта остаются за линейными руководителями, а руководитель проекта старается, прежде всего, наладить взаимодействие

между соисполнителями проекта. При таком положении он не несет полной ответственности за выполнение программы.

Построенная на основе матричной структуры система управления становится более гибкой, а главное, обладает большей целенаправленностью, благодаря чему повышается ее эффективность. В то же время при матричной структуре предъявляются очень высокие требования к разграничению прав и обязанностей отдельных звеньев управления, к взаимодействию руководителей по вертикали и горизонтали. Важно, чтобы эти руководители четко представляли конечные цели программы.

Несмотря на то, что эта форма построения структуры управления связана с большой подготовительной работой по разграничению прав и регламентации обязанностей между линейным руководителем и руководителями по проекту, а также между функциональными службами, в современных условиях именно она создает предпосылки к наиболее качественному решению как глобальных, так и оперативных задач управления. Кроме того, необходимо иметь в виду, что существующую организационную структуру предприятия следует регулярно анализировать и пересматривать с учетом изменений, происходящих во внешней среде и хозяйственной деятельности предприятия.

4.2 Роль учетной информации в организации управленческого и финансового учета

При оценке общей системы учета предприятия чрезвычайно важна согласованность различных ее элементов. Ключевыми вопросами в ходе внедрения любой идеи учета, служат следующие: какой цели служит учетный механизм и увеличивает ли данная система учета шансы достижения поставленной цели?

Центральной задачей на данном этапе является организация такого учетного механизма, который на основе базовых показателей производственного и финансового учета, а именно, затрат и доходов, мог бы в режиме реального времени, формировать различные абсолютные и относительные показатели. В частности: балансовые и калькуляционные результаты, маржинальную прибыль, показатели рентабельности и др.

Способ существования учетной системы представляется через описание ее модели. Она отражает совокупности факторов, характеризующих процесс функционирования системы, а также схему прохождения операций внутри системы. Входом в систему являются объекты учета, в данном случае — затраты по различным статьям (элементам), функционированием системы являются бухгалтерские проводки, выходом — отчетность, как результат деятельности системы.

Система учетной информации образует информационную модель хозяйственной деятельности предприятия, структуру которой определяет система счетов. Применение ЭВМ в учетном процессе позволяет увеличивать количество счетов и тем самым лучше удовлетворять информационную потребность аппарата управления.

При этом бухгалтерские проводки обеспечивают обратную связь между объектами учета. С их помощью данные о функционировании управляемой системы передаются в управляющую для сравнения с заданными параметрами (например, с планом, нормативом).

Качество такой формы моделирования, информативность построенных моделей во многом зависит от выбранной системы счетов. Информация управленческого учета формируется, главным образом, на аналитических счетах, поэтому именно построению систем аналитических счетов уделяется большое внимание.

Повышение аналитичности системной учетной информации на практике, влечет за собой: во-первых, значительное усложнение иерархии счетов аналитического учета, во-вторых, введение для отдельных синтетических счетов нескольких параллельных систем аналитического учета, и в-третьих, в развитии некоторых счетов появляются позиции, детализирующие дебетовые и кредитовые обороты. Эти позиции выступают как отдельные аналитические счета, имеющие одну особенность: у них заполняются только дебетовые или только кредитовые обороты, что в условиях применения ПЭВМ возможно посредством введения значительного числа переходных (операционных) счетов. Разумно увеличивая их число, можно значительно повысить информированность бухгалтерского учета.

Кроме того, принципы оценки отдельных видов средств, с течением времени могут меняться, и для упрощения учета рационально на основных счетах отражать средства в неизменной оценке, а разницу между оценкой и реальной стоимостью отражать на других счетах, так называемых регулирующих (или счетах отклонений).

Введение дополнительных операционных и регулирующих счетов в систему формируемой бухгалтерским учетом информации не увеличивает их значимость, но учитывая иное назначение управленческой системы учета, деление счетов на основные (в финансовой бухгалтерии) и произвольные (в управленческой бухгалтерии) вполне уместно.

Детализация информации, отражаемой на счете, а значит и организация соответствующей системы аналитического учета, может быть осуществлена по-разному: посредством детализации всех структурных элементов счета (сальдо, дебетовых и кредитовых оборотов) или некоторых из них.

Характерным для отечественной практики является то, что внутреннее строение синтетических счетов и раскрывающих их содержание аналитических счетов одинаковое. Например, если аналитические счета введены для детализации дебетовых оборотов по затратному синтетическому счету (сч. 20), то оборот по этому счету должен быть равен суммированному результату дебетовых оборотов аналитических счетов к нему. И пока не будет кредитового оборота в целом по счету 20, не может быть кредитового оборота по аналитическим счетам к тому же счету.

Однако при сетевой структуре аналитических счетов правила обобщения информации могут быть изменены. Перегруппировку данных на аналитических счетах можно производить без использования синтетических счетов, что избавит от дублирования данных в финансовой бухгалтерии, с одной стороны, и даст возможность получать различную управленческую информацию в производственном учете, с другой стороны. Такую проблему можно решить посредством ввода в рабочий План счетов класса переходных счетов.

Выбор аналитических признаков, характеризующих бухгалтерские счета и определяющих информированность учетной мо-

дели, осуществляется главным образом при разработке номенклатуры счетов системы аналитического учета.

Сначала необходимо сформировать систему аналитического учета для основных счетов. При этом необходимо иметь в виду, что основные счета, на которых оценка соответствующего объекта осуществлена по его фактической себестоимости, являются, как правило, одновременно и калькуляционными. Аналитические признаки основных счетов должны идентифицировать объекты хозяйствования. Кроме того, должны быть выбраны признаки, позволяющие производить необходимые обобщения. Например, аналитическими признаками для элементарных счетов учета основных затрат должны быть не только шифр объекта учета (носителя затрат), но и код структурного подразделения, в котором возникли эти затраты (центра затрат), код ответственного за эти затраты (центра ответственности) и другие аналитические признаки, по которым производятся обобщения и которые способны идентифицировать аналитические счета. Дополнительным признаком могут выступать статьи (элементы) затрат и их «системная» роль.

Если рассматривать предприятие как систему, то можно выделить три различных подсистемы, играющие различную роль:

Во-первых, важно выделить подсистему функционирования. Эта подсистема обеспечивает переработку сырья, материалов, труда и прочих ресурсов в продукт (услугу), производство которого составляет цель предприятия.

Во-вторых, на всяком предприятии присутствует подсистема поддержания. Роль подсистемы поддержания заключается в восстановлении нормальных параметров изнашивающихся элементов системы функционирования.

В-третьих, создание и развитие любого бизнеса невозможно без существования подсистемы развития. Эта подсистема создает из ресурсов саму подсистему функционирования, или изменяет ее, добавляя новые качества. Строительство цеха для выпуска новой продукции, проведение НИОКР — типичные примеры действия подсистемы развития.

Соответственно, и затраты можно разделить по системному основанию — по тому, в какой подсистеме эти затраты производятся. Такая классификация позволяет оценить потенциал пред-

приятия. Что означает, например, наличие в балансе значительной суммы в строке «Материалы»? Это может означать затоваренный склад или мощное производство (значительные затраты на материалы в подсистеме функционирования), изношенность основных средств (значительные затраты на поддержание — резерв комплектующих, запчастей), подготовку к размещению продукции на новых рынках (материалы строительства нового производства).

Ресурсы подсистемы поддержания — это запасные части, стройматериалы для ремонта зданий, заработная плата вспомогательного персонала, задействованного в поддержании, средства на оплачиваемые отпуска, переобучение и тренинга персонала, оплата больничных листов и т.д. Точка зрения на предприятие как систему взаимосвязанных бизнес — процессов, весьма важна. Любое оборудование изнашивается в процессе функционирования — трущиеся детали стираются, поверхности окисляются, режущие кромки тупятся. Технологии и навыки теряются. Знания и идеи устаревают. Люди устают. Ответом на этот закон природы являются специальные мероприятия по ремонту и профилактике оборудования, тренингу и обучению, обеспечению отдыха персонала. Соответственно, на предприятии выполняются функции, связанные с поддержанием. Если упустить из виду эти функции, то функционирующая система постепенно разрушится, и перестанет выполняться главная функция организации. А выполнение функций требует затрат. Потому проектирование функциональной структуры предприятия и анализ затрат требуют учета фактора износа и необходимости подсистем поддержания.

Может показаться, что различие производственных функций и функций поддержания является слишком тонким и избыточным. Однако для нашего исследования важным является следующее свойство класса процессов поддержания. А именно, несовместимость данных процессов с процессами функционирования: невозможно одновременно точить деталь на станке и ремонтировать его или проводить профилактические мероприятия. Данное свойство имеет свои последствия. Например, при планировании производства необходимо учитывать рабочее время, которое требуется для ремонта и профилактических мероприятий. Особенно существенно это сказывается при планировании на

долгосрочный период производств, работающих на максимуме мощностей. Для финансового планирования и управления себестоимостью продукции необходимо учитывать затраты на ремонт и профилактику.

Одной из основных задач управленческого учета является выявление контролируемых издержек, которыми можно управлять. Типичным примером неконтролируемых издержек являются расходы на содержание социальной инфраструктуры. Неконтролируемыми часто бывают затраты на ресурсы и материалы, поставляемые естественными монополиями, затраты на уникальные материалы и услуги.

Контролируемые значимые издержки — это те затраты, без учета которых невозможно управление себестоимостью. Одновременно это именно те затраты, на которые оказывается управляющее воздействие. Нельзя получить существенную экономию по статье, которая составляет менее 1 % от всех расходов предприятия. Имеется эмпирическое правило, которое гласит, что 80 % эффекта достигается за счет контроля 20 % видов затрат.

В системе управленческого учета существует несколько классификаций затрат. Каждая из таких классификаций обеспечивает решение своей характерной задачи. Классификации независимы и каждый конкретный вид затрат может быть отнесен одновременно к разным классам по разным основаниям классификации.

Таким образом, для основных калькуляционных счетов, аналитические счета, идентифицирующие объект калькулирования, должны иметь детализацию по всем возможным признакам: носителей затрат, центров затрат, центров ответственности, системной роли, номенклатуре статей затрат и прочим, необходимым для различных целей управления основаниям классификации. При этом кодировка первичных документов должна содержать все необходимые дополнительные аналитические признаки.

В условиях разработки методологии взаимосвязи финансовой и управленческой бухгалтерии, в систему проводок через шифры аналитических счетов должна быть на первое место вынесена возможность оперативного определения аналитического финансового результата. Гарантией этого выступает привязка затрат и доходов в разрезе одних и тех же объектов учета. Качест-

венно этому процессу способствует правильная кодировка затратных и доходных показателей. При разработке объектов учета в управленческой бухгалтерии, предпочтительней использовать принцип серийной классификации экономической информации. В отличие от порядкового классификатора, недостатком которого является отсутствие гибкости, выраженное в необходимости нарушения первоначальной классификации при вводе новых позиций, серийный классификатор предусматривает последовательную шифровку отдельных позиций номенклатуры в пределах серий номеров, выделяемых для разных групп (позиций). Причем часть номеров предварительно резервируется на случай расширения номенклатуры.

В целях соблюдения основных принципов составления рабочего плана счетов бухгалтерского учета, первые два знака целесообразно использовать для обобщения информации о средствах предприятия и источниках их образования. С третьего знака начинается классификация объектов учета для целей управления. Количество порядковых номеров каждой учетной серии, по всем объектам внутреннего учета, определяется на основе информации о производственно-финансовой структуре предприятия, о видах выпускаемой продукции, исходя из реального количества исполняемых и планируемых к исполнению заказов.

Усложнение аналитического учета затрат в управленческих целях должно быть компенсировано упрощением производственного учета в финансовой бухгалтерии. В современных условиях, теряется смысл определения аналитической себестоимости по различным признакам для внешних пользователей и целей налогообложения.

Основные задачи финансового учета, сформулированы в Федеральном Законе от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и заключаются в следующем:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Организация налогового учета, целью которого является полное и своевременное исчисление налогов и платежей, также не предусматривает необходимости ведения глубокой аналитики затрат. Исключение составляют случаи, когда предприятие осуществляет несколько видов деятельности, по которым предусмотрены различные режимы налогообложения, а соответственно и возникает обязанность ведения раздельного учета затрат связанных с производством и реализацией облагаемой и необлагаемой налогами продукции.

Определение данных о формировании себестоимости в финансовой бухгалтерии необходимо только при наличии различных видов деятельности, отличающихся друг от друга по существу. Цель такого разделения и затрат и доходов в бухгалтерском учете — правильное заполнение формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках», что предусмотрено ПБУ 4/99 «Годовая отчетность организаций». Чтобы обеспечить такую информацию достаточно ведения в финансовом учете субсчетов к синтетическим счетам учета доходов и расходов. Наличие более детализированной аналитики продиктовано лишь целями менеджмента, которые могут меняться от периода к периоду. И только гибкая система аналитических признаков по счетам доходов и расходов способна обеспечить подачу аналитической информации для различной управленческой отчетности. При этом перегруппировка затрат и доходов в производственном учете не должна затрагивать данные официального бухгалтерского учета.

Информативность показателей двух функциональных подсистем учета достаточно высока, поскольку каждый аналитиче-

ский признак счета обслуживает четкую цель управления или составления официальной отчетности. В настоящее время названная особенность указанных аналитических показателей в должной мере не используется. Например, для управленческих органов предприятия необходима информация окупаемости вспомогательных служб — отдела военизированной охраны, или участка по ремонту специнструментов, и какова их доля участия в создании общей прибыли предприятия. Но системно, с помощью бухгалтерских счетов эта информация, как правило, не формируется, хотя присутствует необходимость в ней для принятия решений в той же степени, как отсутствует для налогообложения и составления бухгалтерской отчетности в целом.

В максимальной степени использовать возможности повышения информативности аналитических признаков за счет более полного извлечения информации из первичных данных — важнейшая задача, стоящая перед управленческим учетом. Ее решение связано с предложением варианта рабочего Плана счетов для исследуемых предприятий и схемы бухгалтерских проводок, связывающих финансовый и управленческий учет.

Необходимо отметить, что возможны ситуации, когда отражение хозяйственного факта на основных счетах не приводит к формированию информационного сообщения, имеющего все необходимые аналитические признаки. Для получения информации, включающей дополнительные реквизиты, должен быть введен новый счет, определяемый этими признаками. Такая же ситуация возникает, когда в момент регистрации хозяйственного факта нет возможности определить на каких аналитических счетах открытых к основным отразится этот факт, или нельзя, с точки зрения правильности исчисления результата работы за данный период, всю зарегистрированную сумму использовать при расчете этого результата.

В перечисленных ситуациях можно использовать счета отклонений, которые по существу являются собирательно-распределительными. Главное в этом случае — обеспечить определение с их помощью, куда и по какому алгоритму (пропорционально какой-либо базе или бюджетно-плановым путем) в последующем периоде будут списаны суммы, отраженные на этих счетах. Для

этого может потребоваться дополнительная информация о хозяйственных фактах.

Таким образом, основной ступенью для введения системы управленческого учета является определение в соответствии с аналитическими признаками учетных позиций (счетов), которые в последующей отчетности должны содержать главную экономическую информацию. План счетов, объединяющий эти позиции, является основным рабочим документом в учетной системе. План счетов — это и средство управления. Он способствует осуществлению таких основных управленческих функций, как текущий учет, контроль, анализ, регулирование и планирование. План счетов содержит экономически и юридически полноценную и взаимосвязанную информацию об учитываемых ресурсах, характере их участия в кругообороте средств и особенностях осуществляемых хозяйственных процессов.

Структура рабочего плана счетов должна состоять из расходов, доходов, финансовых результатов и группы переходных (отражающих) счетов, обеспечивающих перегруппировку информации внутри управленческой системы, не затрагивая при этом счета финансового учета. Составлению плана счетов предшествует выбор объектов учета на предприятии, которые могут быть представлены в виде классификаторов, учитывающих отраслевую специфику и особенности производственного процесса на данном предприятии.

Необходимым условием создания рабочего плана счетов является формирование типовых классификаторов носителей затрат, центров затрат и центров ответственности. При разработке классификаторов необходимо иметь в виду два принципа способствующих их созданию:

- избегать излишне подробной детализации объектов учета, что избавит от ненужной информации и сократит потери времени при кодировке первичных документов;
- при учете затрат по видам принимать во внимание возможность их отнесения на те или иные избранные объекты учета (виды продукции, подразделения и др.).

Создание трех классификаторов, как и избрание трех групп объектов учета обосновано, в первую очередь, расширением сферы действия производственного учета и изменением его направ-

ленности. Сегодня чрезвычайно важна информация не только о финансовых результатах процесса производства, но и оценка исполнения функциональных обязанностей подразделениями и конкретными ответственными лицами.

При этом, необходимо помнить, что при систематизации объектов учета в виде носителей затрат, которыми являются виды производимой продукции или оказываемые услуги, каждый отличный друг от друга по технологии производства вид продукции выступает как самостоятельный объект учета. В самостоятельности каждого из них проявляется противоположность и как результат, индивидуальность. Неоспорим тот факт, что доходную часть заказа определить достаточно просто, в результате чего, система расчетов затрат и доходов в разрезе одних и тех же носителей затрат позволит выявить:

- сколько будет стоить конкретный заказ или услуга;
- сколько ресурсов на это израсходовано;
- что в результате заработано.

При этом традиционно сложившаяся учетная практика предполагает механизм определения себестоимости носителя затрат, основанный на полном отнесении на него прямых затрат и доли накладных (косвенных) расходов пропорционально сметной ставке или прямой заработной плате.

В определенных случаях, такая система способствует искажению информации о производственных затратах, что может негативно сказаться на качестве управленческих решений.

Предприятия, реализующие индивидуальные заказы, зачастую принимают серьезные решения об исключительных ценах на изделия, предложенные для экспорта на основании неточных данных о затратах. Судя по всему, проблема состоит в распределении косвенных затрат пропорционально оплате труда производственных рабочих или затратам на основные производственные материалы. Затраты включаемые в состав себестоимости прослеживаются вплоть до конкретного продукта, и большинство обычных систем учета для того и предназначены, чтобы сделать такое отслеживание максимально возможным. Однако распределение накладных расходов на конкретные продукты производства — совсем другое дело. Использование традиционных методов с применением заданной ставки на базе единого показателя, созда-

ет предпосылки искажения величины себестоимости по видам продукции.

В общем, распределение накладных расходов по центрам затрат требует осуществления следующих расчетов. Со счетов, на которых сгруппированы накладные расходы, разбитые по типам расходов на соответствующих аналитических счетах, расходы переносятся на счета, соответствующие центрам затрат, по соответствующим аналитическим счетам, причем эта разноска делается пропорционально некоторой базе распределения, которая специфична для каждого типа расходов. При разноске расходов для каждого центра затрат вычисляется коэффициент пропорциональности, определяющий долю расходов, выпадающую на данный центр затрат. Коэффициент вычисляется как доля величины, приходящейся на центр затрат в суммарной величине. Такими величинами могут быть:

- некоторые константы, задающие неизменяемые параметры центра затрат (площадь или объем помещений и т.п.);
- переменные величины, определяющие другие параметры центров затрат (численность персонала, количество машино-часов и т.п.);
- значения остатков или оборотов по аналитическим счетам, соответствующим центру затрат (прямая заработная плата, уровень запасов и т.п.).

Точность распределения накладных расходов по носителям затрат выходит на первый план особенно тогда, когда на одной производственной базе изготавливается разнородная продукция. В противном случае все накладные расходы относятся на один вид продукции и для определения их доли приходящейся на единицу продукции достаточно разделить величину расходов за период и разделить ее на количество единиц произведенной продукции. Ограничение производства выпуском однородной продукции, способствует повышению точности установления эффективных цен на нее.

Ситуация, когда выпускается несколько индивидуальных продуктов, характеризуется неравномерностью отношения косвенных расходов к их производству. Проблема заключается в том, чтобы определить величину расходов, вызываемых или поглощаемых производством конкретного заказа. Необходимость

такого определения в управленческом учете обусловлена большим удельным весом общехозяйственных расходов в общей сумме затрат.

При традиционном подходе к калькулированию себестоимости готовой продукции, предполагается, что поглощаемость цеховых накладных расходов, зависит от интенсивности производственной деятельности, определяемой прямыми трудозатратами или наработкой в машино-часах. Одновременное изготовление двух различных заказов (первый — уникальный, второй — мелкосерийный) сопровождается, как правило, примерно одинаковыми трудозатратами, что влечет за собой равномерность отнесения на каждый из них доли цеховых расходов. Однако технология производства этих заказов имеет принципиальные отличия и количество технологических процессов, в которых задействована активная часть одного и того же оборудования, значительно колеблется.

В связи с этим можно выделить по крайней мере два фактора, отрицательно влияющих на способность носителей затрат обеспечивать точное распределение накладных расходов в суммарной их величине, а именно: доля независимых накладных расходов в общей их сумме и степень разнородности продукции. Все это способно оказать существенное влияние на достоверность показателя затрат.

Решение данной проблемы, возможно при применении в системе управленческого учета — метода функциональной группировки цеховых расходов. Такая система предполагает, что в первую очередь затраты должны отслеживаться относительно производственных функций и только потом — относительно видов продукции. Принципиальное отличие от традиционного метода заключается в большем количестве видов применяемых в учете носителей издержек. По сути говоря, цеховые расходы объединяются в группы накладных расходов, каждая из которых характеризуется отличным от других носителем затрат. Затем, исходя из функциональной направленности, определяется индивидуальная ставка накладных расходов для каждой, группы и для каждого носителя издержек. В итоге значительно возрастает объективность и точность учета, что не может не сказаться на общем качестве управленческих решений.

В современных условиях зачастую, возникает сложность реализации принципа оперативной самостоятельности подразделений, при внедрении управленческого учета. При такой форме специализации изделие, проходя обработку в каком-либо из цехов, многократно возвращается в него для дальнейших операций.

Этим не только значительно усложняется механизм планирования и учета, но зачастую и вообще исключается возможность установления ответственности самостоятельных подразделений за результаты их функционирования, по причине отсутствия информации способной помочь установить критерии такой оценки. В большей мере это относится к косвенным расходам основных и вспомогательных цехов. Наиболее действенный путь решения данной проблемы, это установление в качестве объектов учета — центров затрат, и центров ответственности.

Систематизация центров затрат и ответственности в самостоятельные классификаторы оправдана тем, что в процессе учета затрат по местам возникновения, подразделяясь по видам и распределяясь по структурным подразделениям или участкам предприятия, затраты в последующем, переносятся на носители издержек или выступают в качестве входа в производственный цикл для других центров в рамках единого технологического процесса. На отдельно взятые центры должны относиться лишь те затраты, которые функционально связаны с ходом производственного процесса. Для того чтобы добиться столь необходимых в ходе управления ясности и гласности в распределении затрат (принцип прозрачности), а также для того, чтобы идентифицировать затраты и результаты деятельности подразделения с уровнем ответственности его руководителя решения, необходимо выделить значительное количество центров.

При учете издержек по центрам затрат исчисляются количественные значения не только себестоимости, но и общего объема произведенной продукции (работ, услуг) и финансовых результатов производственной деятельности подразделений. Возможности управленческого учета в рамках этого процесса тесно связаны с применением внутренних (трансфертных) цен за выполненную работу. Внутренние цены — это расчетные цены в полном смысле этого слова. С одной стороны, они определяются на основе расчетов, а с другой — служат измерителями объема выполнен-

ной работы и поэтому, являясь действенным инструментом управленческого учета, позволяют соизмерять затраты и результаты деятельности подразделений, цехов, участков. Трансфертные цены дают возможность количественного выражения созданного центром результата. Его можно определить по формуле:

$$P_i = \ddot{O}_i \cdot N_i,$$

где P_i — расчетная выручка от выполнения единицы i -ой работы;
 N_i — объем выполненной i -ой работы в натуральном выражении;
 \ddot{O}_i — трансфертная цена за единицу работы, используемая исключительно для расчетных целей.

Исторически привычен тот факт, что объем выполненных работ, измеряется в натуральном количественном выражении — только цехами (участками) непосредственными производителями, выпускающими продукцию или оказывающие конкретные услуги, например транспортный цех. Однако каждое структурное подразделение, исполняя свои функциональные обязанности, выдает определенный результат, который можно ограничить «единицей работ», и который по существу будет являться калькуляционной единицей этого центра затрат. Это, в свою очередь, расширит возможности операционного анализа изменений показателей по центрам затрат от периода к периоду при неизменном исполнении своих функций и неизменной стоимости входящих затрат.

Трансфертные цены единиц работ в реальном управленческом учете используются не только для выражения в количественном виде результатов работы оцениваемого центра, но и для определения величины производственных затрат в смежном центре, который является следующим звеном технологического процесса.

Ниже приведена цепочка смежных центров, характерная, где каждый центр имеет вход в свою систему в виде затрат предшествующего центра. Последние же составляют какую-то часть общих затрат на производство в данном конкретном центре.

Так результат производства в центре затрат № 1 войдет в центр затрат № 2 в виде понесенных им затрат, результат производства в центре № 2, превратится в затраты для центра № 3 и т.д.



Рис. 4.1 — Взаимосвязь затрат и результатов производства в смежных центрах затрат

Такую цепочку можно выразить в виде следующей формулы:

$$P(v-1) = 3v,$$

где $3v$ — затраты в системе v ;

$P(v-1)$ — результат производства в системе $(v-1)$.

Следовательно, одна и та же расчетная цена за конкретную единицу выполненной работы будет использоваться, как правило, дважды. Один раз для оценки результатов оцениваемого центра, а другой — для определения величины затрат в смежном, последующем центре.

Объединение центров затрат в рамках иерархически более высокой структурной единицы позволяет дать обоснованную характеристику хода производственного процесса на новом уровне. Сказанное приемлемо ко всем ступеням лестницы, вплоть до получения совокупного финансового результата деятельности предприятия в целом. Подобная система построения объектов учета вполне оправдана, так как никто кроме непосредственного руководителя центра возникновения затрат не может лучше других судить о рациональности соотношения между производственными затратами и достигнутыми финансовыми результатами, а также показателем выработки. Ответственность за затраты привела к необходимости избрания центров ответственности в качестве объектов учета в управляющей системе. Децентрализация самостоятельности по таким объектам даст возможность, через учет-

ный механизм, оценить долю ответственности за выполнение работ тем или иным центром затрат.

Разделение функций между различными уровнями управления предполагает и предоставление прав, необходимых для их выполнения, а также индивидуализацию ответственности за исполнением этих функций. Сравнение доходов и расходов в разрезе таких центров, даст возможность оценить эффективность работы каждого отдельно взятого подразделения.

План счетов это статическая модель структуры хозяйственной деятельности предприятия. Всевозможные хозяйственные процессы, происходящие на предприятии, моделируются в виде системы проводок.

С 01 января 2002 года введен в действие новый план счетов бухгалтерского учета для коммерческих организаций, что является одним из этапов выполнения программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В центре внимания экономистов при разработке этого плана оказались проблемы обеспечения полезности результативной информации бухгалтерского учета для различных пользователей как внешних, так и внутренних. До выхода этого документа, действующий ранее план счетов 1992 года обеспечивая систематизацию и накопление информации в основном для составления финансовой отчетности. Отсутствие гибкости при отражении данных на аналитических счетах производственных затрат, строгой периодичности закрытия калькуляционных счетов, совпадающих со сроками налогообложения определенных показателей, исключало возможности ведения управленческого учета. Его цели и задачи в основном обеспечивались локальными выборками или решались в изолированно функционирующей системе счетов производственного учета, что могли позволить себе достаточно крупные промышленные комплексы.

Именно осознание необходимости обеспечить дополнительной информацией требования и механизмы рыночной экономики, а также интерес к управленческой информации способствовали перестройке системы счетов бухгалтерского учета. В частности появилась возможность организовать обособленную систему счетов для ведения управленческого учета в рамках нового плана счетов 2000 года. В связи с чем существенно изменился 3 раздел

нового плана счетов «Затраты на производство» путем введения новой группы свободных счетов.

Инструктивные материалы по применению в практической деятельности плана счетов рекомендует использовать две группы счетов производственного учета. Первая из них сч. 20—29 для группировки расходов по статьям в разрезе центров затрат, мест возникновения затрат, носителей затрат; вторая — сч. 30—39 для группировки расходов по элементам затрат. То есть одна группа счетов может применяться для ведения управленческого учета, другая — для ведения финансового учета. Взаимосвязь между ними может осуществляться с помощью специальных отражающих счетов — экранов, например, сч. 37 «Отражение общих затрат» или сч. 27 «Распределение общих затрат».

При этом организацией самостоятельно устанавливается порядок ведения производственного учета на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии. Отсутствие регламента со стороны Минфина РФ при определении бухгалтерских проводок на этапе учета затрат дает огромную свободу выбора при определении механизма. Возможны два основных подхода к формированию такого механизма.

В первом случае информация о затратах на производство для финансовой и управленческой бухгалтерии формируется в единой системе бухгалтерского учета. Такой вариант традиционно использовался в России на протяжении нескольких десятилетий. Он менее гибок для оперативного управления затратами и более пригоден для относительно небольших предприятий. Схема бухгалтерских проводок по первому варианту приведена в табл. 4.1.

Таблица 4.1 — Схема бухгалтерских проводок в единой системе счетов

№ п/п	Бухгалтерские проводки		Содержание операций
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
1.	30 «Материальные затраты»	10 «Материалы» 16 «Отклонения в стоимости материалов» и т.д. 60 «Расчеты с постав-	Отражены материальные затраты

№ п/п	Бухгалтерские проводки		Содержание операций
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
		щиками и подрядчиками»	
2.	31 «Затраты на оплату труда»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Начислена заработная плата
3.	32 «Отчисления на социальные нужды»	69 «Расчеты по социальному страхованию»	Начислены отчисления во внебюджетные фонды
4.	33 «Амортизация»	02 «Амортизация основных средств» 04 «Нематериальные активы» 05 «Амортизация нематериальных активов»	Начислен износ по основным средствам Начислен износ по нематериальным активам
5.	34 «Прочие затраты»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»	Отражены прочие расходы, не отнесенные к элементам по операциям 1—4
6.	37 «Отражение общих затрат»	30 «Материальные затраты» 31 «Затраты на оплату труда» 32 «Отчисления на социальные нужды» 33 «Амортизация» 34 «Прочие затраты»	Списываются элементы затрат по окончании периода

№ п/п	Бухгалтерские проводки		Содержание операций
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
7.	20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы»	37 «Отражение общих затрат»	Перераспределены расходы с элементов на статьи затрат
8	40 «Готовая продукция»	20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы»	Выпущена готовая продукция
9.	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи»	Отражена готовая продукция
10.	90 «Продажи»	43 «Готовая продукция»	Списана продукция в связи с ее отгрузкой

Далее проводки отражаются по общепринятой схеме в соответствии с планом счетов.

Счета 30—39 используются для ведения учета в разрезе элементов затрат, обеспечивая подачу информации для составления бухгалтерской отчетности. Эту функцию могут исполнять следующие счета:

Счет 30 «Материальные затраты»;

Счет 31 «Затраты на оплату труда»;

Счет 32 «Отчисления на социальные нужды»;

Счет 33 «Амортизация»;

Счет 34 «Прочие затраты».

По окончании месяца при необходимости получения аналитических данных о затратах в разрезе статей затрат кредитуются счета элементов со списанием сумм в дебет счета 37 «*Отражение общих затрат*». Информация о производственных затратах по статьям отражается по дебету сч. 20—29 в корреспонденции со сч. 37 «*Отражение общих затрат*». Счета управленческой бухгалтерии для учета производственных затрат следующие:

Счет 20 «Основное производство»;

Счет 23 «Вспомогательное производство»;

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»;

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»;

Счет 28 «Брак в производстве»;

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

При необходимости формирования информации по центрам ответственности производится ее перегруппировка с использованием счета 37 «*Отражение общих затрат*».

По окончании месяца затраты в разрезе востребованной аналитики закрываются по кредиту «Готовая продукция» с последующим списанием с дебета счета 90 «*Продажи*» по факту отгрузки продукции.

Возможен иной подход к формированию в учете производственных затрат, основанный на выделении счетов 20—29 в самостоятельную локальную систему управленческого учета. Возможность такого выделения обеспечивается использованием счета 27 «*Распределения общих затрат*».

В течение периода все расходы в финансовом учете формируются на счетах 30—34 в разрезе элементов. По окончании периода они закрываются по кредиту в корреспонденции с дебетом счета 90 «*Продажи*».

В течение месяца для целей управления и контроля за уровнем затрат формируется информация в разрезе объектов учета (центров затрат, центров ответственности, носителей затрат) по дебету счетов 20—29 в корреспонденции со счетом 27 «*Распределение общих затрат*». Суммы, отражаемые на счетах производственного учета должны быть равны затратам, учтенным на счетах 30—34 финансовой бухгалтерии. По окончании месяца

формируется управленческая отчетность о производственных затратах и отпадает необходимость в дальнейшем использовании и хранении аналитической информации о затратах, что сопровождается бухгалтерской записью по дебету счета 27 в корреспонденции со счетами 20, 23, 25, 26.

Общая схема бухгалтерских проводок по этому варианту представлена в табл. 4.2.

Таблица 4.2 — Использование двух блоков счетов в системе финансового и управленческого учета

№ п/п	Бухгалтерские проводки		Содержание операций
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Финансовый учет			
1.	30 «Материальные затраты»	10 «Материалы» 16 «Отклонения в стоимости материалов» и т.д. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Отражены материальные затраты
2.	31 «Затраты на оплату труда»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Начислена заработная плата
3.	32 «Отчисления на социальные нужды»	69 «Расчеты по социальному страхованию»	Начислены отчисления во внебюджетные фонды
4.	33 «Амортизация»	02 «Амортизация основных средств» 04 «Нематериальные активы или 05 «Амортизация нематериальных активов»	Начислен износ по основным средствам Начислен износ по нематериальным активам
5.	34 «Прочие затраты»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»	Отражены прочие расходы, не отнесенные к элементам по операциям 1—4

№ п/п	Бухгалтерские проводки		Содержание операций
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
6. <i>Окончание табл. 4.2</i>	37 «Отражение общих затрат»	30 «Материальные затраты» 31 «Затраты на оплату труда» 32 «Отчисления на социальные нужды» 33 «Амортизация» 34 «Прочие затраты»	Списываются элементы затрат по окончании периода
7.	43 «Готовая продукция»	37 «Отражение общих затрат»	Выпущена готовая продукция
4.	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи»	Отражена готовая продукция
Управленческий учет			
1.	20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы»	27 «Распределение общих затрат»	Распределение затрат в разрезе объектов учета для целей управления
2.	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы»	Закрытие информации об объектах учета по окончании периода

Экономическое содержание учета и взаимосвязи двух информационных потоков при этом варианте организации производственного учета можно пояснить следующим образом. Система бухгалтерских проводок, способствующая организации учета издержек в разрезе различных объектов учета дает возможность обеспечить коммерческую тайну алгоритмов калькуляционных

расчетов и разгрузить производственный учет от излишней аналитики.

Таким образом, организация системы управленческого учета, предопределяет необходимость локализации сформированных по различным классификационным признакам аналитических счетов учета затрат и доходов, при условии их взаимосвязи с основными счетами финансовой бухгалтерии.

4.3 Обеспечение взаимосвязи учетных систем в управлении предприятием

Процесс совершенствования управления предприятием предполагает повышение качественного уровня бухгалтерского учета. Необходимость в совершенствовании и упорядочении учетной информации вытекает как из потребностей управления, так и из специфики применяемой вычислительной техники.

Среди множества проблем возникающих перед предприятиями, поставившими для себя целью установление действенной системы учета и отчетности, немаловажную роль играет техническая сторона данного процесса.

Удовлетворение информационных потребностей — главное назначение бухгалтерского учета. Однако при ручном труде используется гораздо меньший объем информации, чем тот, которым располагает система бухгалтерского учета. Это существенно влияет на качество рекомендаций по управляющим воздействиям на объект управления, принимаемых на основе бухгалтерской информации. Эффективность учета значительно повышается, если его информация является обоснованной, полной, своевременной и динамичной.

Применение ЭВМ дает возможность повысить аналитичность учета, вести его в масштабе реального времени, дифференцировать отчетные показатели в зависимости от вида и уровня принимаемых решений, оперативно и гибко реагировать на изменяющиеся условия производственно-хозяйственной деятельности предприятия, открывает новые пути разработки и внедрения более эффективной технологии в практику.

Наличие и функционирование большого количества предприятий с различным уровнем механизации и автоматизации учетной информации и оснащенности вычислительной техникой требуют разработки и применения различных по содержанию организационных форм и методов автоматизации учета.

В современных условиях система должна решать задачи автоматизации синтетического и аналитического учета, обеспечения оперативной обработки бухгалтерской и других видов информации, а также автоматизированной выдачи всех видов отчетности. Кроме того, необходимым условием является возможность без дополнительного программирования обеспечивать ее настройку в условиях происходящего изменения во времени. Этот процесс должен осуществляться по принципу «управление системой, через план счетов», что представляет собой метод изменения учетной системы через изменения в планах синтетических и аналитических счетов.

На предприятиях бухгалтерский учет до последнего времени традиционно выполняет задачи исчисления сводных данных в расчете на сравнительно длительный отчетный период: месяц, квартал, год. Практическая машинная обработка учетных операций приспособлена главным образом для получения месячных отчетных данных и не дает оперативной информации, необходимой для принятия своевременных управленческих решений при обнаружении тех или иных недостатков в работе. На практике информационное снабжение бухгалтерского учета предприятий работает в среднем с суточной, а иногда с недельной точностью. Только по некоторым информационным входам достигается точность до нескольких часов. Поэтому требуются новые методические и организационные решения, позволяющие представлять сводные и отчетные показатели за более короткие сроки, но при сохранении основ системности бухгалтерского учета.

Изменения в методологии бухгалтерского учета, в связи с локализацией управленческих функций, а через нее — реализация возможностей комплексной автоматизации учетных функций на ЭВМ, объективно не представляется возможным без использования тех существующих теоретических и методологических основ бухгалтерского учета, полезность которых подтверждена много-

летней практической хозяйственной деятельностью предприятий. К ним относятся такие основные методологические приемы организации бухгалтерского учета, как система счетов, отражение хозяйственных операций двойной записью на счетах, балансовый метод, методы контроля за ведением бухгалтерского учета и т.д.

Например, система счетов бухгалтерского учета является тем основным методологическим приемом, который обеспечивает комплексность обработки информации. А это очень важный по существу аспект в организации управленческого учета.

В целом, техническое обеспечение взаимосвязи учетных систем осуществляется по двум основным направлениям: автоматизация управленческого учета и изменение учетной политики. Схематично, они представлены на рис. 4.2.



Рис. 4.2 — Схема основных параметров технической организации взаимосвязи финансового и управленческого учета

Оперативная обработка больших объемов информации, упорядочение информационных потоков и повышение степени полезного использования информации, а также оптимизация реше-

ний по руководству производственно-хозяйственной деятельностью, совершенствование организационной структуры управления и повышение общей культуры управленческого труда, не возможно без комплексной автоматизации управления.

Современной формой организации управления на современных машиностроительных предприятиях является автоматизированная система управления (АСУ).

Являясь одним из направлений реорганизации управленческого механизма, создание — адекватной условиям хозяйствования АСУ по своим масштабам и глубине воздействия носит характер глобальной реконструкции, охватывающей не только систему управления, но и организацию производства, что зачастую приводит к изменению общей структуры предприятия.

Информационная совокупность учета при его автоматизации строится, как правило, системно, с учетом составляющих его отдельных элементов и взаимоотношений. Это означает выделение отдельных подсистем, их расчленение по элементам, выявление взаимоотношений элементов, их классификацию и упорядочение, а также алгоритмизацию всех хозяйственных операций по обработке информации на ЭВМ. При системном подходе возрастает количество элементов и их взаимоотношений, приобретающих новое качество. Изучение взаимоотношений элементов позволяет упорядочить, систематизировать и создавать качественно новую систему учетной информации.

АСУ, как правило, состоит из отдельных организационно обособленных частей. Составными частями АСУ являются подсистемы, выделяемые по тому или иному признаку:

- по функциям управления (планирование, организация, учет и контроль);
- по структурным подразделениям (группы организационно обособленных цехов);
- по сферам деятельности (основное производство, вспомогательное производство, снабжение и сбыт и т.д.).

Внутри отдельных подсистем АСУ должны при этом иметь место: нормативный и справочно-информационный фонд по сферам деятельности для создания постоянных информационных массивов производственной информации; схемы информационных потоков по стадиям процесса управления (планирование,

учет и регулирование); первичные документы многоцелевого назначения и упорядоченный документооборот по функциям управления.

Качественное функционирование автоматизированной системы не представляется возможным также без разработки; экономико-математического и программного аппарата, обоснования уровня механизации и автоматизации управленческих работ и выбора комплекса технических средств, включая ЭВМ, периферийные средства связи и оргтехнику.

Обязательным условием гармоничного решения возникающих технических проблем, является проектирование структуры аппарата управления на предприятии и регламентация связей в процессе управления на основе совершенствования документопотоков и обмена информации.

Управленческий учет на предприятии при его автоматизации можно рассматривать в виде многоуровневой интерактивной автоматизированной системы, состоящей из двух основных частей: главной системы учета и подсистем учета. Такая система требует упорядоченного подхода и пересмотра действующих основ организации бухгалтерского учета исходя также и из возможностей ЭВМ. Многоуровневая интерактивная автоматизированная система управленческого учета является информационной системой обратной связи. Кроме бухгалтерской информации она содержит и дополнительную оперативную информацию для управления.

В состав задач главной системы учета входит прием заказов информации от управляющей системы о государственной бухгалтерской отчетности, заказов о внутренней отчетности со стороны аппарата управления предприятием, а также организация их выполнения. Подсистемы помогают главной системе в этой работе, т.е. снабжают ее не только исходными данными, но и прямо выполняют некоторые информационные заказы подсистем.

В главной системе осуществляется обработка учетной информации, поступившей из подсистем или непосредственно на основе хозяйственных операций, для формирования отчетных показателей, требуемых управляющей системой. Таким образом, в системе контролируется только такая исходная информация, на

основе которой формируются по заданным алгоритмам (методологии) отчетные показатели за текущий период.

Главная система является также банком отчетных показателей за прошедшие отчетные периоды, что позволяет быстро удовлетворять все необходимые запросы любого пользователя за любой из них. Итак, именно в главную систему вводятся те задачи, которые служат информационной базой для управленческих решений.

Важной чертой многоуровневой интерактивной автоматизированной системы бухгалтерского учета является обеспечение управления оперативной обратной связью на любом его уровне. Эта связь обеспечивается с помощью выходной информации, которая выводится непосредственно на экранах монитора или печатается в выходных таблицах. При этом обратная связь требует единства формируемых во всех системах показателей, их сопоставимости и согласованности.

Другим существенным моментом технической организации взаимосвязи финансового и управленческого учета на базе единой автоматизированной системы, является вопрос квалификации кадрового потенциала организации.

Кадровый аспект характеризуется тем, что в связи с изменением методологий учета и обработки данных, переходом к автоматизированным формам ведения учета качественно изменяются требования к персоналу.

Необходимо изменить отношение к работе, создать условия, при которых сотрудники будут заинтересованы в результатах своего труда и будут стремиться совершенствовать свои знания. Для этого требуется утвердить кадровую политику, включающую решение задачи подготовки кадров, повышения профессионализма, расширение специализации. При разработке штатного расписания (расстановки) следует разработать должностные обязанности (инструкции), четко выделив перечень обязательных функций и определив требования к каждой должности. Решение кадровой задачи целесообразно начать с проведения аттестаций каждого сотрудника. Эффективность функционирования системы определяется менталитетом, каждого исполнителя на своем рабочем месте, и если работники не будут выполнять предъявляемых тре-

бований, то даже самая идеальная система не даст желаемых результатов.

Для проведения аттестации нужно разработать положение, включающее ответы на следующие вопросы: кто должен проводить оценку заслуг и как часто, по каким критериям оценивать результаты труда, деловые и личностные качества, как их оценивать количественно, как связать заработную плату (оплату труда) с результатами проведенной оценки. Также необходимо разработать систему оценки заслуг работника, позволяющую анализировать результативность труда.

Особое внимание следует уделить мотивации труда, т.е. разработке такой системы стимулирования и оплаты труда, при которой участники трудового процесса будут заинтересованы в реализации поставленных перед ними задач. Не лишено смысла, акцентировать внимание на вопросах нормирования, оценки и контроля издержек производства, в том числе на рабочую силу. Это касается, например, определения затрат на оплату труда по каждой технологической операции (виду работы), заработной платы в расчете на один час нормативного, а также фактически отработанного времени.

При рассмотрении кадрового аспекта целесообразно, чтобы в структурных подразделениях, производящих обработку данных управленческого учета и характеризующихся наличием дорогой компьютерной техники и большими объемами информации, работал хотя бы один специалист, имеющий общее представление о программировании. Выполняя основную работу наравне с другими сотрудниками, он должен параллельно сопровождать функционирующие в данном подразделении программные решения.

Разработка технологии и методологии организации финансово-бухгалтерской деятельности, требующая единой системы обработки экономической информации, непосредственно связана с формированием учетной политики предприятия. Для этого, в помощь программистам, целесообразно создать специальную комиссию, включающую представителей финансовой, бухгалтерской, планово-экономической, юридической служб предприятия, группы внутреннего аудита. Комиссия должна поднять и проанализировать все ранее изданные на предприятии организационно-распорядительные документы, оформляющие решения по вопро-

сам ведения учёта, анализа, планирования, регулирования на предприятии. Если эти документы не утратили силу, то они могут и дальше действовать в качестве основы выбранного способа обработки данных по конкретной предметной области управления. Необходимо также рассмотреть изменения в системе экономических, налоговых, бухгалтерских стандартов и законодательства, проанализировать новые способы ведения учета, чтобы подготовить и издать соответствующие документы (приказы, распоряжения и т.п.) по вопросам, не оформленным согласно ранее действующим правилам.

Кроме того, в ходе разработки изменений учетной политики, объективно возникает проблема, что для каждого вида расходов нужно подобрать различные основания для распределения. Поэтому выбор основания — это результат решения, которое всегда является выбором из нескольких альтернатив. Не существует объективно «правильных» оснований, выбор всегда субъективен, и можно говорить лишь о той или иной степени адекватности принятого решения. Именно поэтому метод, основанный на модели центров затрат применим только тогда, когда доля накладных расходов невелика в общей себестоимости — тогда и величина отклонения при различных основаниях распределения будет незначительной и не внесет существенных искажений в себестоимость. В этих условиях необходимо точнее определить природу затрат и подобрать более адекватную основу для их распределения. Однако при увеличении доли накладных расходов (а это свойственно для объектов исследования, имеющих достаточно высокую степень автоматизации и применения современных технологий) целесообразно использовать метод функциональной группировки цеховых расходов.

Эффективность управления предприятием во многом зависит от умения руководства рационально распределять имеющиеся у предприятия ресурсы между различными направлениями деятельности и подразделениями. Именно этим целям служат и результаты функционирования системы управленческого учета.

Составление системы бюджетов всех видов ресурсов, как элемента единого учетно-контрольного механизма, позволяющей концентрировать последние в наиболее важных направлениях работы, а также постоянно контролировать их исполнение, не пред-

ставляется возможным без использования современных информационных технологий. Мировой опыт показывает, что практически все западные фирмы составляют подробные финансовые и хозяйственные бюджеты.

При автоматизации соответствующих расчетов на предприятиях машиностроения, работающих в условиях позаказного производства, можно выделить четыре основных подхода к составлению бюджетов и смет с применением технических средств.

Первый подход состоит в использовании средств офисной автоматизации общего назначения и, прежде всего электронных таблиц MS-Excel. Преимущество этого подхода состоит в том, что пользователь применяет привычные для него программные средства и может гибко варьировать любые модели бюджета.

В то же время необходимость определения моделей требует от него навыков бюджетирования. У западных менеджеров такие навыки имеются. В России же пока не многие специалисты могут похвастаться познаниями в соответствующей области. Опыт отечественных плановиков, работавших в условиях социализма, здесь не может быть применим по многим причинам. Главная из них: бюджетирование деятельности предприятия в условиях рыночной экономики существенно отличается от прежних подходов к организации планирования.

Второй подход основан на применении специализированных программных средств формирования и контроля исполнения бюджетов. Такие программы поставляются как западными, так и некоторыми российскими производителями. В их основе лежит определенная, часто весьма прогрессивная методология составления бюджетов. Поэтому пользователь получает полноценный готовый инструмент. Однако гибкость этих программ существенно ниже. Обычно, у пользователя остается не слишком большая свобода выбора возможностей изменения заложенной в программу методологии.

Основным недостатком обоих подходов является то, что при их применении значительно затрудняется увязка плановой информации с данными бухгалтерского и оперативного учета, анализа хозяйственной деятельности и нормативной базой предприятия. Это является прямым следствием того, что подобные про-

граммные средства не привязаны к действующим на предприятии учетно-аналитическим автоматизированным системам.

В то же время применение данных подходов в практике, говорит о постоянных попытках организаций удовлетворить возникающие информационные потребности управленцев.

Следующие два подхода, предполагают прямое использование данных системного бухгалтерского учета при решении задач управления ресурсами. Именно этот путь, при условии методологического и организационного обеспечения взаимосвязи двух учетных подсистем, наиболее адекватно отвечает задачам технической организации этой взаимосвязи.

Программные средства бюджетирования рассматриваются в них в качестве составной части комплексной системы автоматизации управления и потому непосредственно увязываются с другими ее подсистемами. Различие между этими подходами состоит в том, что в них принимается за базис для построения бюджета.

При **третьем подходе**, информационной основой составления бюджета является система бухгалтерских счетов, и бюджеты привязываются непосредственно к ним. Такой подход характерен для многих западных и значительной части российских разработок. И хотя он довольно популярен, все же можно указать на ряд присущих ему недостатков. Один из них состоит в том, что первичным становится составление финансовых бюджетов, к которым привязываются бюджеты всех остальных ресурсов. Это хорошо, когда финансовый план определен, а хозяйственные планы и соответствующие им бюджеты прочих видов ресурсов следует согласовать с его показателями. Во многих организациях планирование осуществляется именно таким образом. Однако для быстро растущих предприятий, имеющих высокую степень хозяйственной свободы, скорее финансовый план следует корректировать под перспективы хозяйственного роста, т.е. под планы выпуска и реализации продукции. Не хватит финансовых ресурсов — можно запланировать дополнительное финансирование. Поэтому здесь лучше начинать с составления хозяйственных планов и соответствующих им бюджетов производственных, товарно-материальных, трудовых и прочих видов ресурсов.

Еще одним недостатком данного подхода является то, что общие планируемые показатели работы предприятия при состав-

лении бюджета предварительно должны быть распределены по счетам бухгалтерского учета. И поскольку обычно только бухгалтерия знает, какую информационную нагрузку несет тот или иной счет, эта работа ложится именно на ее плечи. В западных странах бухгалтеры привыкли работать с бюджетами, и работа, связанная с их составлением и получением отчетов по их фактическому выполнению, для них вполне привычна и знакома. Видимо, именно поэтому в западных системах автоматизации бюджетирование на уровне счетов бухгалтерского учета традиционно выполняемая задача. Для большинства же наших бухгалтеров — это незнакомая работа, часто воспринимаемая как дополнительная нагрузка. Поэтому для России, по-видимому, более предпочтителен подход, при котором бюджетированием занимаются другие службы, а компьютерная система в случае необходимости помогает разложить по счетам бухгалтерского учета показатели составленных вне бухгалтерии бюджетов. Причем желательно, чтобы эта работа была максимально автоматизирована.

В целях организационного решения возникающей при этом технической проблемы, ранее предложено создание группы управленческого учета на основе программно-целевого принципа управления. Наиболее квалифицированные специалисты различных служб предприятия, на наш взгляд, способны в краткие сроки с сохранением необходимого качества провести комплекс необходимых мероприятий, предшествующих бюджетированию.

Четвертый подход предполагает, что функции составления бюджетов выносятся за пределы бухгалтерского контура системы автоматизации и выполняются в специальных модулях специалистами, не знакомыми с бухгалтерским учетом, но впоследствии эти функции могут быть увязаны и с чисто бухгалтерскими отчетами. В этом случае, благодаря интегрированному характеру системы при составлении бюджетов и контроле их исполнения может привлекаться самая разнообразная информация, взятая из единой базы данных.

Исходя из информации о том, какие работы и в какие сроки предстоит выполнить, система с помощью привлечения соответствующей нормативной базы рассчитывает необходимую для выполнения этих работ потребность и различных видах ресурсов.

Возможности подобного рода расчетов являются прямым следствием интегрированности системы и способности накопления в базе данных необходимой информации о материальных и трудовых затратах на единицу выполняемых работ, потребности в производственных мощностях в разрезе объектов учета и т.д.

В автономных системах автоматизации управленческого учета подобные расчеты, как правило, невозможны или значительно затруднены из-за необходимости отдельного ведения и своевременного обновления нужных для расчетов нормативных данных информационных массивов.

В российских системах комплексной автоматизации управления такой подход встречается очень редко, что, видимо, является следствием копирования разработчиками западной методологии планирования (без особого вникания в реальное распределение функций между управленческими подразделениями отечественных предприятий).

Учитывая тот факт, что в основе предлагаемой технической организации взаимосвязи двух учетных систем, лежат принципы оптимальности затрат и единства учетной базы, при выборе наиболее подходящего программного обеспечения, нельзя ориентироваться только лишь на его технические возможности. Этот процесс является типичным примером многоальтернативного управленческого решения и требует всесторонней оценки и анализа. Среди факторов, влияющих на успех выбора программного продукта, в первую очередь — его цена, совместимость с другими программами, характеристики потребляемости продукта и его эксплуатационные параметры. Для организаций, столкнувшихся с необходимостью автоматизации управленческого учета существенным является также вопрос какие алгоритмы распределения затрат поддерживает выбранное программное обеспечение.

Для того, чтобы принятые в учетной политике основания отнесения накладных расходов на конечный продукт производства были реализуемы, программа должна поддерживать соответствующие алгоритмы, обеспечивать расчет коэффициента на основании различных параметров центров затрат и на основании бухгалтерских данных (остатков и оборотов). А это означает, что программа должна поддерживать возможность описания пред-

приятия как совокупности центров затрат и хранения именно тех параметров центров затрат, которые необходимы для расчета.

4.4 Критерии формирования управленческой отчетности

Принципы формирования управленческой отчетности на основе единства информационной базы.

Переход России к рыночной экономике предполагает полную самостоятельность предприятий как хозяйствующих субъектов и неизбежно сопровождается глубокими изменениями в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. В связи с этим возникает вопрос: каким путем будет идти развитие форм и содержания внутренней отчетности на российских предприятиях, и с помощью каких мер можно регулировать принципы ее составления? Интерес к этому оправдан и тем, что в условиях развития конкуренции и становления инвестиционного рынка, необходимо иметь информацию, которая позволит внутренним пользователям отчетности адекватно оценить результаты деятельности структурных подразделений.

Отечественная практика подачи учетной информации идет по пути увеличения количества управленческой отчетности при отсутствии системности (или классификации определенных признаков) ее составления.

Российские экономисты давно и успешно занимаются вопросами составления отчетности предприятий. Однако до недавнего времени наличие управленческой отчетности как необходимого элемента при организации управленческой бухгалтерии не рассматривалось. В годы централизованного планирования, из-за отсутствия экономической самостоятельности предприятий, не выполнялась главная задача внутренней отчетности — многоуровневый контроль основных направлений деятельности со стороны управленческих кадров. В результате не возникало необходимости в разработке стандартов создания управленческой отчетности. В свою очередь, внешняя отчетность, несмотря на свою открытость и прозрачность, мало пригодна для оперативного управления.

В нынешних условиях от российских специалистов, занимающихся проблемами составления внутренней отчетности, требуется глубокое понимание ее роли и определяемых задач, поскольку дополнительная информированность руководства способна существенно влиять на конкурентное положение предприятия на рынке. В этом контексте, создание единой модели построения внутренней отчетности позволит решить ряд проблем, с которыми ежедневно сталкиваются отечественные предприятия.

В широком смысле под аналитической информацией, характеризующей деятельность предприятия, понимают любые данные, которые могут быть получены из различных источников: годового отчета, прайс-листов, газет, журналов и т.д. В бухгалтерском смысле под аналитической информацией понимают информацию отчета, отличную от данных, непосредственно представленных в финансовой отчетности: балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете о движении денежных средств. Всю дополнительную аналитическую информацию можно разделить на две большие группы. К первой относится информация, выраженная в денежном измерителе, ко второй — любые качественные и количественные данные, измеряемые в натуральных единицах. При этом использование информации первого вида, как правило, доминирует, но, несмотря на это, количественная информация имеет существенное значение при достижении локальных целей, предопределивших ее получение.

Неопровержим тот факт, что аналитическая информация является важным стимулятором потенциальных управленческих решений на предприятии. Но вопрос о том, насколько подробными должны быть аналитические данные в отчете, не так очевиден, как это может показаться на первый взгляд. Недаром вопросы систематизации и повышения аналитичности учетных данных постоянно привлекают внимание зарубежных и отечественных экономистов.

В этих условиях не только крупным, но и средним по размерам предприятиям важно организовать эффективное управление хозяйственными сегментами на основе данных планирования, учета и анализа, характеризующих индивидуальные различия результатов их деятельности. Поэтому необходим второй уровень отчетности предприятия, который позволил бы помимо общих

результатов коммерческой деятельности дать информацию о результатах работы его подразделений или отдельных ответственных лиц. Благодаря этому обстоятельству появляются дополнительные объекты учета, и возникает объективная необходимость обобщения основных принципов формирования внутренней отчетности.

Наиболее тривиальным является **принцип, основанный на определении границ отчетного сегмента**, поскольку он тесно сопряжен с внутренней деятельностью коммерческой организации и зависит только от решений ее управляющих. Определение учетных форматов индивидуальных или групповых заказов осуществляется на этапе прогнозирования и планирования, когда выполнение заказа еще не началось.

Как правило, определение отчетного объекта базируется на данных маркетинговых исследований, когда прогнозируется оценка доли выручки от реализации или прибыли по индивидуальному заказу. Чем выше доля индивидуальности заказа, тем больше необходимости в формировании внутренней отчетной формы по каждому заказу еще до появления первых затрат. Это дает возможность сформировать альтернативные плановые калькуляции и подготовить основу формирования договорной цены. Отражение в той же отчетной форме фактических данных по исполнению заказа дает возможность своевременно контролировать возникающие отклонения и принимать соответствующие меры.

В основе **принципа зависимости формата отчетности от объектов учета**, лежат критерии избрания центров затрат и распределения сфер ответственности. В условиях существования линейно-функциональной структуры управления каждый отдел, служба или подразделение предприятия независимо друг от друга, а нередко и параллельно занимаются унификацией документов и даже в меру возможностей пытаются рационализировать документооборот. Вся информация в функциональных системах расчленяется на специализированные потоки. Учитывая, что директивная информация поступает из разных инстанций, возникает необходимость согласования работы функциональных звеньев, что зачастую приводит к появлению дополнительной внутренней отчетности.

Формирование отчетности по сферам ответственности осуществимо при наличии следующих условий:

- четкого определения функциональных сфер, несущих определенную ответственность;
- наличия территориального деления подразделений, дающего возможность ограничить ответственность за затраты в рамках данного сегмента;
- управления различными производственными процессами разными ответственными лицами.

Причем, составление внутренней отчетности о затратах в разрезе зон ответственности, в отличие от составления отчетов по носителям затрат, не сопровождается трудностями распределения косвенных расходов, так как все расходы, возникающие в такой зоне, являются для нее прямыми.

При составлении отчетности по центрам затрат, на наш взгляд, должны соблюдаться дополнительные принципы:

1. Представление информации целесообразно осуществлять по затратам, имеющим наибольший удельный вес. Сквозной принцип составления отчетности, принятый в бухгалтерском учете, является избыточным для целей управления.

2. Структура отчетов по затратам должна быть согласована со структурой отчетов по доходам для любого объекта отчетности. Это позволит корректно рассчитать финансовый результат по различным объектам учета.

3. Ведение отчетности по всем видам продукции и по всем структурным подразделениям не является обязательным требованием со стороны управленческого учета (принцип избирательного подхода).

4. При составлении отчетности нельзя ограничиваться затратами, включаемыми в себестоимость продукции согласно налоговому законодательству. Затраты, относимые на финансовый результат, также включаются в отчетность с учетом их удорожания на процент налога на прибыль.

5. Отчетность не должна ограничиваться лишь констатацией фактически понесенных затрат. Необходимо выделять аналитику по отклонениям от целевых величин, динамики изменений, что даст возможность проведения коэффициентного анализа и построения вероятных прогнозов.

6. В распоряжение органа управления отчетная информация должна поступать своевременно в режиме «запрос — ответ», что будет ориентировать на правильную оценку при выборе управляющего воздействия.

7. Содержащаяся в отчетности информация должна обеспечивать возможности агрегирования и декомпозиции в соответствии с потребностями разных уровней управления.

Следующий **принцип** составления внутренней отчетности проявляется в обеспечении возможности **визуального сопоставления показателей доходов и расходов** по тому или иному объекту учета, на основе соотношения «затраты-выпуск». Соблюдение этого принципа способствует совершенствованию оценки основных показателей деятельности сегмента, внутри предприятия. Отсутствие подобного подхода в отечественной практике не давало возможности оперативно определять долю участия каждого объекта (особенно это относится к центрам затрат и центрам ответственности) в получении общей прибыли на предприятии.

Четвертый, так называемый **принцип существенности**, определяет степень значительности отчетных форм по отношению к коммерческой организации в целом. Можно выделить несколько основных правил определения границ значительности на основе этого принципа:

- выделение внутренней формы отчетности в самостоятельную, в случае если выручка от реализации по сегменту составляет 5 % или более от общей величины выручки коммерческой организации;
- выделение внутренней отчетной формы в самостоятельную, если финансовый результат от реализации по сегменту превышает или равен 5 % от общей величины финансового результата коммерческой организации;
- выделение отчетной формы в самостоятельную, если величина активов, задействованных в получении выручки равна или больше 5 % от общего показателя активов коммерческой организации.

Следующий **принцип направленности** предполагает представление внутренних отчетных форм только потребителям информации, способным регулировать результативные показатели и принимать соответствующие управленческие решения. При этом

функции определения состава и контроля соответствия всей совокупности отчетных показателей целесообразно возложить на контрольно-учетный аппарат в составе единой экономической службы предприятия, задача которого — оценивать степень экономического и финансового риска от реализации управленческих решений.

Основной задачей подготовки внутренней отчетности является представление руководству предприятия комплексного отражения происходящего, в этой связи необходимо отметить наличие общих требований, предъявляемых к составлению внутренней отчетности.

В целом они сводятся к следующему:

- отчет не может ограничиться лишь констатацией фактов. Построение возможных прогнозов и предложение вариантов решений значительно обогащает содержание отчета;

- сводный отчет не может иметь заранее утвержденной на длительный период логики и структуры изложения. В зависимости от задач и текущей ситуации аналитик должен выделять те или иные блоки отчета и не принимать во внимание незначительные;

- следует избегать в пояснительной (сопровождающей) части отчета резкой критики и негативных суждений, направленных на отдельные службы и должностные лица;

- отчет является инструментом для принятия решений, и тем более не должен использоваться для демонстрации личных пристрастий.

Внутренняя отчетность по существу является подробным аналитическим изложением сводной бухгалтерской отчетности. Единство информационного поля, необходимого для составления этих двух видов отчетности, базируется на системе бухгалтерских проводок. Именно это обстоятельство в первую очередь обеспечивает интеграцию двух видов отчетности. Причем, главными достоинствами предлагаемой учетной модели являются, на наш взгляд, во-первых, возможность глубокого координирования с существующими информационными технологиями, во-вторых, абсолютная реализация принципа двойной записи в управленческом учете. Такая схема концептуально вписывается в международные стандарты учета и в целом дает возможность оперативно готовить отчеты по заданным критериям со степенью необходи-

мой детализации. При этом не возникает необходимости в революционных изменениях учетных механизмов как, например, использование автономного варианта управленческой бухгалтерии.

На рисунке 4.3 приведен классификатор постановки системы управленческой отчетности, характеризующий основные направления ее гармонизации с традиционной учетной практикой.

Существенным, на наш взгляд, является тот факт, что системообразующими факторами в этом процессе являются именно:

- управленческий план счетов;
- стандарты ведения учета;
- в принципы учета;
- суждения.

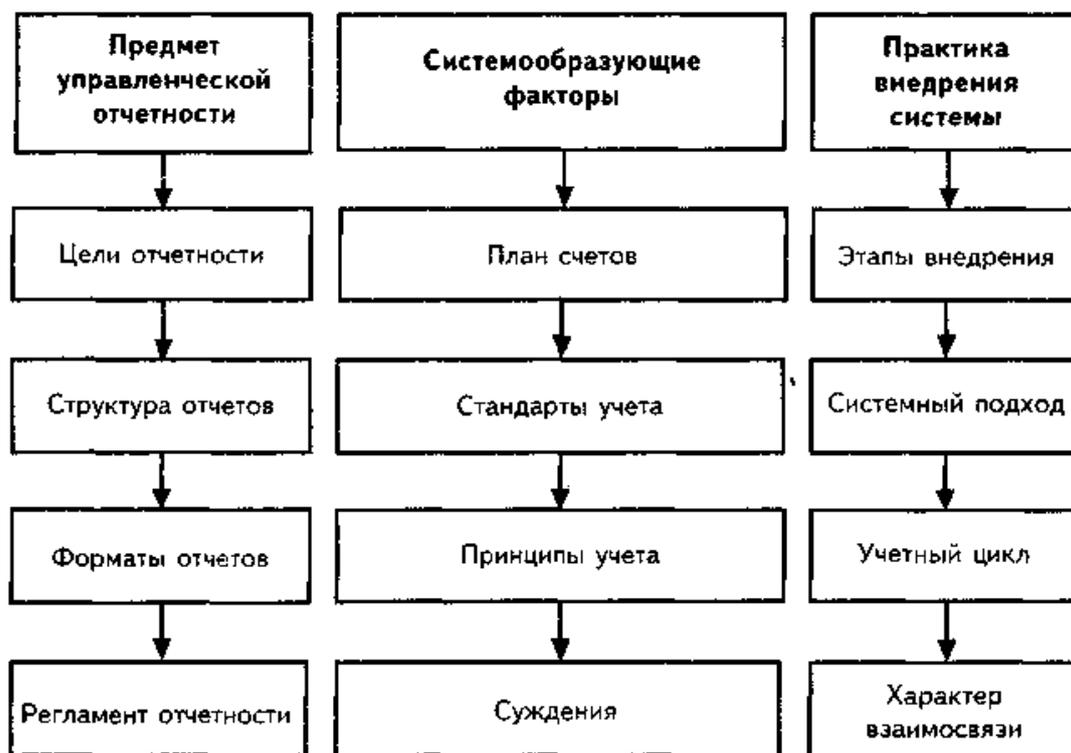


Рис. 4.3 — Классификатор постановки системы управленческой отчетности

Согласование финансового и управленческого плана счетов по существу обеспечивают взаимосвязь двух видов отчетности. Основные направления координирования, по нашему мнению, заключаются в следующем:

1. Все счета управленческого учета должны быть взаимосвязаны, это дает возможность сохранить единое информационное поле на предприятии.

2. Управленческий план счетов должен выступать как таблица трансформации синтетических и аналитических счетов финансового учета.

3. При внедрении управленческого плана счетов необходимо избегать значительных изменений существующего плана счетов и связанной с ним учетной политики.

4. Вводимая аналитика на этапе производственного учета не должна распространяться на внешних пользователей. Если на предприятии установлен котловой метод списания затрат в финансовом учете и это позволяет уменьшить налогообложение, нет необходимости улучшать достоверность финансового учета, выходящую за рамки установленных налоговых стандартов.

5. В исключительных случаях отдельные счета затрат в управленческом учете целесообразно вести параллельно с финансовым. Основанием для осуществления учетной записи в управленческом учете может являться суждение, в отличие от подтверждающих документов — в бухгалтерском учете. Возникающие отклонения, при этом, подлежат обязательному раскрытию в пояснительной записке.

В процессе подготовки к формированию системы управленческих отчетов, должны быть определены статьи, подлежащие суммированию в финансовой отчетности. При этом целесообразно выделять те показатели (доходы, расходы, результаты), суммирование которых дает сводные контрольные суммы, отражаемые в финансовой отчетности предприятия в целом.

Несмотря на очевидные различия в целях и задачах финансовой и управленческой отчетности, и нецелесообразность применения всех общепринятых принципов подготовки и составления бухгалтерских отчетов при определении отчетных форм управленческого учета, необходимо отметить, что некоторые из них все же должны найти обязательное применение. Это в свою очередь обеспечит дополнительные возможности взаимосвязи двух учетных систем на этапе составления отчетности.

На наш взгляд, из общего количества концепций, определенных в Принципах подготовки и составления финансовой от-

четности и лежащих в ее основе, которые в свою очередь представлены в виде отдельного документа и предваряют свод МСФО, при разработке управленческой отчетности необходимо использовать следующие качественные критерии информации:

- прозрачность;
- значимость;
- сопоставимость;
- нейтральность;
- преобладание сущности над формой;
- надежность и полнота;
- соотношение выгод и затрат;
- применимость для прогнозирования и выверки результатов.

Таким образом, внутренняя отчетность является той частью учетно-контрольного механизма организации, которая обеспечит возможности более детального и основательного изучения положения предприятия и окажет плодотворное содействие принятию стратегических и оперативных управленческих решений.

Виды и формы управленческих отчетов

В условиях постановки и развития системы управленческой отчетности, определяющее значение принимает вопрос систематизации критериев определяющих виды и формы управленческих отчетов. То есть определение форм отчетности в различных ее видах является одной из существенных составляющих системы информационного обеспечения управленческого контроля.

В зависимости от принципа формирования форматов отчетных форм, все виды отчетности можно систематизировать в три основные группы — это графический вариант представления отчетов, текстовый и табличный. Каждый из них имеет свои преимущества и недостатки. Целесообразность выбора того или иного варианта диктуется, как правило, задачами составления и смысловой нагрузкой каждого из отчетов. В любом случае, форма любой отчетности определяется ее содержанием и составом имеющихся в ней показателей.

Безусловно, графическое изображение является более наглядным и это качество необходимо широко использовать при формировании системы управленческих отчетов. Использование

схем, графиков и диаграмм наиболее эффективно в динамических отчетах, предполагающих сравнение отчетных показателей за ряд смежных периодов времени. Особенно это применимо при обработке альтернативных вариантов стратегических управленческих решений.

В тех случаях, когда нет возможности удовлетворить требования по раскрытию информации в таблицах, графиках или схемах, или такое раскрытие не может быть достаточно полным, не обойтись без дополнительных расшифровок и пояснений. В этих условиях текстовая форма подачи информации наиболее применима. Основное правило при этом, возможность быстрого восприятия пользователями при условии наличия определенного минимума специальных знаний в области бухгалтерского учета, финансов и других экономических дисциплин.

Попытки применения системного подхода к организации взаимосвязи двух учетных систем, сыграли определяющую роль в наиболее частом применении табличных форм при составлении управленческих отчетов. Кроме того, принцип подачи информации в виде таблиц наиболее привычен и широко распространен в отечественной практике бухгалтерского учета. Использование в управленческом учете традиционных учетных инструментов, в первую очередь метода «двойной записи», диктует необходимость организовать сопоставимость показателей двух систем на основе их системной, иерархической соподчиненности.

В современных условиях, предприятия имеют возможность самостоятельно определять формы, виды и количество необходимых управленческих отчетов. Причем п. 4, ст. 10 Федерального Закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» определено, что «содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной». Тезис о конфиденциальности информации внутренней отчетности в нормативных документах появился впервые. Это связано с тем, что в отличие от финансовой отчетности, разрабатываемой на базе данных финансового учета и предназначенной для внешних пользователей, управленческая отчетность создается для внутренних пользователей (управляющих различных уровней), а потому не может и не должна быть доступной для всех.

Свобода определения состава внутренней отчетности и многообразие ситуаций, влекущих за собой необходимость создания новых ее форм, определили дальнейшее направление исследования результативных отчетов.

Различные методы производства обуславливают разнообразие форм построения внутреннего учета в зависимости от индивидуальных технологических особенностей.

Так например, учет производства по заказам основной упор делает на единичные, плановые и нормативные показатели, сходные с системой нормативного учета и оперативного контроля издержек. Позаказный метод характерен тем, что внутри заказа возможен контроль издержек по процессам. В рамках метода учета по заказам, но в разрезе процессов, существует постоянный поток незавершенного производства, который ассоциируется с отдельными индивидуальными единицами изделия (заказов) или группой изделий внутри заказа.

Например, при производстве запасных частей в авиационной промышленности, где присутствует несколько комплектующих изделий, все производственные расходы относятся за счет определенной комплектации, и проводится периодическое определение среднего уровня издержек изготовленных комплектаций. Элементы могут изменяться из месяца в месяц, в зависимости от эффективности производства, качества и стоимости материала, закупочной деятельности и общего состояния дел на предприятии. Разумеется, средние издержки скрывают массу пороков к избыточным затратам. Поэтому система контроля базируется на сравнении реальных затрат с приблизительными, сметными или нормативными расходами по основным статьям, таким как материалы, трудовые затраты и накладные расходы.

Если принято решение использовать примерные затраты, то для принятия управленческих мер необходимо своевременно представлять отчеты об изменениях и отклонениях. Запоздалые отчеты значительно снижают их значимость, потому что никто не может вспомнить, что же было не так в то время. Начальные издержки для каждого нового вида продукции могут оказаться выше ориентировочных, и поэтому их подсчет займет больше времени, но быстрый сравнительный отчет, даже ежедневный, может стимулировать управленческое звено принять коррективные ме-

ры. В рамках действующей системы производства невозможно провести полную сравнительную оценку для выявления всех видов расходов до окончательного завершения работы.

Разработка определенных методов информирования руководства относительно отклонений, является одной из основных задач управленческого учета издержек производства.

Если внимание управляющего направлено на конкретные показатели, то можно вполне рассчитывать, что коррективные меры будут приняты своевременно. Эту задачу можно решить посредством введения в отчетность информации об отклонениях от нормативов (или бюджетов), что даст возможность определиться в вопросе: «какой же должна быть прибыль»? и затем двигаться вперед.

Коммерческий директор проводит планирование сбыта, сметчик разрабатывает расходные статьи бюджета, управляющий отвечает за эффективную работу сегмента, и т.д. Если в обязанности бухгалтера по учету издержек производства входит выявление всех отклонений, то он должен объяснить те отклонения, которые представляют определенное значение.

В этой связи, совершенствование системы контроля производственных расходов требует наличия ряда компонентов, таких как:

- оперативность и точность в представлении отчетности;
- организация периодических заседаний для обсуждения возникших отклонений;
- составление обобщающих сравнительных отчетов по факту и плану;
- наличие определенных обязательств у ответственных за затраты, связанных с возникновением отклонений;
- выявление узких мест на предприятии: машины, операции, отделы, персонал со своими стихийно возникшими проблемами;
- привлечение внимания к проблеме контроля (использования, реализации) за отходами производства.

Направленность управленческого воздействия определяется тем, насколько высоко качество представленной менеджеру информации. Если информация основывается на устоявшихся принципах учета и может отразить существующие условия с

полной четкостью, то естественно, что все это выльется в более качественные и деятельные управленческие решения.

Основные принципы управленческого учета раскрываются через использование определенных калькуляционных расчетов или методов калькулирования. Используемый в том или ином случае метод калькулирования должен обеспечить решение главной задачи любой системы производственного учета — обеспечить руководство оперативной информацией о расходовании материальных, трудовых и прочих ресурсов на производство единицы разного рода продукции.

В этом плане вызывает интерес уже зарекомендовавший себя одним из наиболее эффективных инструментов управленческого учета метод исчисления себестоимости по переменным издержкам, или «директ-костинг». Особенности и возможности, возникающие при его использовании, уже давно и пристально изучаются зарубежными и отечественными экономистами.

Калькуляция себестоимости по переменным издержкам обеспечивает большую степень освещения проблемных зон. С помощью метода калькулирования себестоимости заказа по переменным издержкам можно объяснить большую часть контролируемых издержек в противоположность принципу калькуляции себестоимости с полным распределением затрат. При этом постоянные издержки, списываемые на уменьшение маржинального дохода без распределения между заказами, в большой степени контролируются посредством проведения постатейного анализа.

Одним из основных преимуществ калькуляции себестоимости по переменным издержкам является возможность сопоставлять совокупные издержки с доходами для достижения определенного соотношения между объемом и прибылью. Этот шаг очень важен в рамках соблюдения принципа калькуляции безубыточности, так как он позволяет определить реальное количество выпуска, необходимое для покрытия постоянных издержек.

Подкрепление расчетов в рамках этого метода конкретной управленческой отчетностью дает возможность довести до логического завершения процесс бизнес-планирования. В этих условиях отчетность сама по себе не является конечным результатом, а выступает лишь в качестве средства его достижения.

Отчетность в условиях использования метода «директ-костинг» должна обеспечить информацию о конкретном вкладе центра затрат, носителя затрат или центра ответственности в получении общей прибыли предприятия. При этом если возникает некоторое сомнение в правильности отнесения расходов к переменным, то лучше всего держать их в рамках косвенных или стандартных издержек, иначе может быть утеряно доверие к отчетам и иметь место искажение фактов о доле вклада заказа в получение прибыли.

Основные функции управленческого учета производственного сектора заключается в том, чтобы постоянно держать руководство организации в курсе дел относительно финансового положения по всем деловым операциям. Для проведения полной оценки успеха на основе управленческой отчетности система представления таких объектов должна быть быстрой и эффективной.

Как было указано ранее, необходимость составления внутренней отчетности определяется ее пользователями. При этом она должна как можно более полно отвечать требованиям пользователей и отвечать на поставленные ими вопросы. Из всего спектра задач, которые призвана решать управленческая отчетность, на наш взгляд, следует выделить четыре, непосредственно связанные с ее составлением.

Первая задача заключается в предоставлении информации по различным направлениям привязки затрат: по сегментам деятельности, носителям затрат, центрам затрат. Это создаст необходимые предпосылки решения последующих задач.

Вторая задача состоит в предоставлении информации необходимой для сравнительного анализа основных производственных показателей. Это в первую очередь обеспечит выявление отклонений от плановых, нормативных, сметных затрат. Введение в отчетность о затратах показателей доходности дает возможность распределить прибыль по местам ее возникновения.

В рамках **третьей задачи** находится возможность оценки рисков по направлениям деятельности, включая риски, связанные с принятием инвестиционных решений, и наличия опасности банкротства для всей коммерческой организации в целом.

Четвертая задача заключается в том, что внутренняя отчетность должна позволить определить степень ответственности

управляющих перед собственниками организации за принятые ими решения.

Таким образом, если управленческий учет в целом, обеспечивает наличие инструментов, с помощью которых осуществляется процесс управления, то внутренняя отчетность является формой подачи его результатов. При этом конечная цель управленческого учета состоит в предоставлении данных для составления экономических заключений и рассмотрения обстоятельств, лежащих в основе принятия управленческих решений. Именно внутренняя, управленческая отчетность способствует достижению этой цели.

Поэтому организация системной взаимосвязи финансового и управленческого учета, при составлении отчетных форм, в основе которой лежит единство методов, приемов и информационного обеспечения двух учетных систем, является непременным условием становления и развития прогрессивных моделей бухгалтерского учета, способных качественно удовлетворить потребности всех групп пользователей его информации.

4.5 Организация внутреннего контроля на предприятиях

Одним из важнейших элементов управления является внутренний контроль. Внутренний контроль обеспечивает возможность принятия эффективных управленческих решений, а также их исполнение. Эти стороны внутреннего контроля находятся в неразрывном единстве и динамическом взаимодействии в циклах управленческих процессов. К функциям внутреннего контроля часто относят оперативную, защитную, регулятивную, информативную, коммуникативную и превентивную. Последняя функция в современных условиях особенно важна, так как предварительный контроль предупреждает нежелательные отклонения, защищает организацию от неблагоприятных последствий тех или иных действий. Например, оценка законности и целесообразности на стадии зарождения операций предотвращает действия, противоречащие требованиям нормативных документов и целям деятельности организации.

Чтобы глубже понять сущность системы контроля как важной управленческой категории, раскрыть механизм функционирования выражаемых ею отношений, выявить особенности различных ее составляющих, необходимо ее классифицировать в соответствии с различными признаками.

Важнейший классификационный аспект внутреннего контроля — формальный. Выбор формы внутреннего контроля зависит от сложности организационной структуры; правовой формы; видов и масштабов деятельности; целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности; отношения руководства организации к контролю. Одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля — внутренний аудит.

Организация внутреннего контроля в форме внутреннего аудита присуща крупным и некоторым средним организациям, для которых характерны:

- усложненная оргструктура (дивизиональная, матричная или конгломератная структура организации);
- многочисленность филиалов, дочерних компаний;
- разнообразие видов деятельности и возможность их кооперирования;
- стремление органов управления получать достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления.

Кроме задач чисто контрольного характера внутренние аудиторы могут выполнять экономическую диагностику, разрабатывать финансовую стратегию, вести маркетинговые исследования, управленческое консультирование. К институтам внутреннего аудита относят и ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством. Этот институт в основном распространен в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и производственных кооперативах.

Большое значение имеет также классификация по типам внутреннего контроля. Известны следующие типы внутреннего контроля: неавтоматизированный; не полностью автоматизированный, полностью автоматизированный.

Неавтоматизированный внутренний контроль осуществляется непосредственно его субъектами без применения автомати-

ческих средств. Неполностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется его субъектами с применением автоматических средств регистрации, обработки, измерения и т.п. (например, контроль качества работы производственного оборудования с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей). Полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется целиком в автоматическом режиме под управлением субъектов внутреннего контроля.

Примерами полностью автоматизированного внутреннего контроля могут служить:

- автоматическое обнаружение и исправление ошибки прикладной компьютерной программой;
- работа программ, обеспечивающих выделение или перечисление тех пунктов, которые не соответствуют установленным критериям (например, если сумма по счетам на закупку находится вне установленных пределов);
 - работа антивирусных программ,
 - программные проверки типа подсчета общих сумм для контроля правильности расчетов (например, согласование суммы счетов на закупки с общей суммой счетов, рассчитанной в результате другой операции);
 - программные проверки на соответствие данных и выдача информации по отсутствию соответствия (например, сравнение неоплаченных счетов-фактур на закупку с файлами записей по полученным товарам, производимое программой перед оплатой счета продавца);
 - работа контрольных модулей корпоративных систем (например, модулей системы «Галактика», решающих задачи контроля себестоимости продукции, контроля исполнения бюджета и др.);
 - самодиагностика программных средств.

Внутренний контроль целесообразно классифицировать и по значимости субъектов внутреннего контроля с точки зрения их участия в общей деятельности по внутреннему контролю в организации. В этом аспекте всех субъектов внутреннего контроля целесообразно распределить по следующим уровням.

Субъекты внутреннего контроля первого уровня — это участники (собственники) организации, осуществляющие контроль непосредственно или косвенно (с помощью независимых экспер-

тов, в том числе внешних аудиторов). В обязанности субъектов внутреннего контроля второго уровня непосредственно не входит контроль, но в силу производственной необходимости они выполняют и контрольные функции (рабочий, контролирующий качество работы оборудования). Субъекты внутреннего контроля третьего уровня выполняют контрольные функции для реализации служебных обязанностей (функций), которые за ними закреплены непосредственно (работники планово-диспетчерского, планово-экономического отделов, отдела кадров). В обязанности субъектов внутреннего контроля четвертого уровня входят контрольные и другие функции (административно-управленческий персонал: персонал, обслуживающий компьютерные системы; сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности). В функциональные обязанности субъектов внутреннего контроля пятого уровня входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита и члены ревизионной комиссии, отделов входного и технического контроля и т.п.).

Иные важные классификационные признаки внутреннего контроля представлены в табл. 4.2.

Таблица 4.2 — Классификация внутреннего контроля

Признак классификации	Элементы класса внутреннего контроля
Методические контроля	1. Общенаучные методические приемы контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, редукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др.) 2. Собственные эмпирические методические приемы контроля (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, служебное расследование, экспертизы различных видов, сканирование, логическая проверка, письменный и устные опросы и др.) 3. Специфические приемы смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики)

Признак классификации	Элементы класса внутреннего контроля
Стадии проведения контроля	1. Предварительный контроль 2. Промежуточный контроль 3. Конечный контроль
Временная направленность контроля	1. Стратегический контроль 2. Tактический контроль 3. Оперативный контроль
Источники данных контроля	1. Документальный контроль 2. Фактический контроль 3. Автоматизированный контроль
Характер контрольных мероприятий	1. Плановый контроль 2. Внезапный контроль
Периодичность проведения контрольных мероприятий	1. Систематический контроль 2. Периодический контроль 3. Эпизодический контроль
Полнота охвата объекта контроля	1. Сплошной контроль 2. Несплошной контроль
Время осуществления контрольных действий	1. Предварительный контроль 2. Текущий контроль 3. Последующий контроль

Организация системы внутреннего контроля в общем случае находится под воздействием следующих факторов:

- отношение руководства к внутреннему контролю;
- внешние условия функционирования организации, ее размеры, оргструктура, масштабы и виды деятельности;
- количество и региональная неоднородность месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний;
- стратегические установки, цели и задачи;
- степень механизации и компьютеризации деятельности;
- ресурсное обеспечение;
- уровень компетентности кадрового состава.

В любом случае организация эффективно функционирующей системы внутреннего контроля — это сложный многоступенчатый процесс.

Таким образом, основная задача в области исследований внутреннего контроля в организации состоит в разработке типовых программ развития и совершенствования системы внутреннего контроля. Данные программы должны быть многочисленны и многообразны. Их следует разрабатывать с учетом различных начальных условий и возможностей организаций; тенденций развития экономики страны в целом и действующих механизмов ее функционирования; сложившихся национальных и местных традиций; менталитета персонала.

5. ЭТИКА ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРА И АУДИТОРА

5.1 Этическое регулирование деятельности профессиональных бухгалтеров в России и за рубежом

Профессиональные бухгалтеры во всем мире выполняют в обществе важную роль. Инвесторы, кредиторы, работодатели, правительство и население в целом полагаются на профессиональных бухгалтеров в плане достоверного и полного финансового учета и отчетности, эффективного финансового управления и компетентных рекомендаций по различным вопросам. Подход и поведение профессиональных бухгалтеров при предоставлении ими таких услуг влияют на экономическое благосостояние всей страны.

Профессиональные бухгалтеры смогут оставаться в таком привилегированном положении только в том случае, если они по-прежнему будут предоставлять обществу свои услуги на высоком уровне, полностью оправдывая общественное доверие, так как пользователи финансовой информации полагаются на объективность данных и порядочность профессиональных бухгалтеров в коммерческой деятельности. Поэтому представители бухгалтерской профессии всего мира более всего заинтересованы в соблюдении не только высокого уровня качества работы, но и этических требований, призванных обеспечить такой уровень.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) в июле 1996 г. приняла Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. В январе 1998 г. он был пересмотрен. Настоящий Кодекс представляет собой свод этических требований, правил, предъявляемых к бухгалтерам во всем мире. Он состоит из трех частей:

часть А — применяется ко всем профессиональным бухгалтерам;

часть В — применяется к публично практикующим профессиональным бухгалтерам;

часть С — применяется к наемным профессиональным бухгалтерам.

Кодекс признает, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, в обеспечении самых лучших результатов работы и в целом в выполнении требования о соблюдении общественных интересов. Эти цели требуют соблюдения **четырёх основных требований**.

Достоверность. В обществе в целом существует потребность в достоверной информации и надежных информационных системах.

Профессионализм. Существует потребность в людях, которые могут быть без сомнения идентифицированы клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами как специалисты в сфере бухгалтерского учета.

Качество услуг. Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные профессиональным бухгалтером, соответствуют высшим стандартам качества.

Доверие. Потребители услуг профессиональных бухгалтеров должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг.

Кодекс разработан на базе *фундаментальных принципов*, которыми являются:

Порядочность. *Профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен при предоставлении им профессиональных услуг.*

Объективность. *Профессиональный бухгалтер должен быть справедливым и должен избегать предвзятости или небеспристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые бы мешали его объективности.*

Профессиональная компетентность и должная тщательность. *Профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью. Он несет постоянную обязанность по поддержанию профессиональных знаний и навыков на уровне, необходимом для предоставления клиенту или работодателю преимуществ, связанных с использованием профессиональных услуг компетентного лица, опирающегося на последние тенденции в практике, законодательстве и методах работы.*

Конфиденциальность. *Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или разглашать такую информацию без соответствующих надлежащих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами или обязанностями.*

Профессиональное поведение. *Профессиональный бухгалтер должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и должен воздерживаться от какого-либо поведения, которое бы могло нанести ущерб этой репутации.*

Технические стандарты. *Профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги в соответствии с применяемыми техническими и профессиональными стандартами.*

Международный кодекс этики является образцом для национальных этических рекомендаций. Он определяет целый ряд принципов, которые должны соблюдаться профессиональными бухгалтерами для достижения общих целей, независимо от культурных традиций и нормативных требований различных стран.

На базе международного Кодекса ИПБ России разработал в 1999 г. Кодекс этики члена ИПБ России (Приложение VIII).

Этический механизм регулирования деятельности профессиональных бухгалтеров является в современных условиях России дополнительным к административному и экономическим механизмам. Его роль будет неуклонно возрастать по мере развития рыночной экономики и росту числа и роли профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

5.2 Кодекс этики профессиональных бухгалтеров

Кодекс этики члена ИПБ России (Приложение III) был утвержден в 1999 г. в качестве документа общественного регулирования (саморегулирования) деятельности членов ИПБ.

Кодекс состоит из шести разделов:

I. Введение.

II. Общие требования, предъявляемые к членам Института профессиональных бухгалтеров.

III. Члены Института профессиональных бухгалтеров, возглавляющие профессиональные организации или работающие индивидуально.

IV. Члены Института профессиональных бухгалтеров, работающие по найму.

V. Порядок разрешения этических конфликтов.

VI. Дисциплинарные меры и порядок их применения.

Во введении определяются основания, цели и сфера действия Кодекса, дается определение профессионального бухгалтера, сферы деятельности и особенностей деятельности членов ИПБ, рассматриваются основные принципы деятельности члена ИПБ.

Так целью Кодекса этики члена ИПБ является:

а) установление основных принципов, которые должны соблюдаться членами ИПБ (руководителями профессиональных организаций, наемными бухгалтерами, работающими по договорам лицами);

б) формулировка правил поведения членов ИПБ, как возглавляющих профессиональные организации (работающих индивидуально), так и работающих по найму в профессиональных организациях;

в) изложение порядка разрешения этических конфликтов и мер взыскания к нарушителям вышеуказанных принципов и правил поведения.

Положения Кодекса обязательны для всех физических лиц — членов некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров России», а также для членов тех общественных объединений различных категорий профессиональных бухгалтеров, которые примут решение о подчинении своей деятельности требованиям настоящего Кодекса.

Во второй части определены общие требования, предъявляемые к членам ИПБ: честность, объективность, компетентность, конфиденциальность и др.

Третья часть определяет этические принципы деятельности бухгалтеров, возглавляющих профессиональные организации или работающих индивидуально: независимость и компетентность. В ней подробно характеризуются все ситуации, ставящие под угрозу независимость члена ИПБ, как то:

- финансовое участие в делах клиента;

- трудовые отношения с организацией клиента;
- оказание определенных услуг клиентам при осуществлении аудита;
- родственные и личные взаимоотношения;
- оплата услуг;
- судебные отношения с клиентом;
- ненадлежащий состав учредителей профессиональной организации.

В этой же части изложен порядок определения стоимости услуг и факторы, влияющие на величину оплаты.

В следующей части рассмотрены этические правила деятельности членов ИПБ, работающих по найму. Особое внимание уделено расхождению во мнениях между членом ИПБ и его работодателем по вопросам профессионального характера и этическим вопросам.

Отдельный раздел Кодекса посвящен порядку разрешения этических конфликтов. Он содержит определение этического конфликта, характеристику факторов, вызывающих этические конфликты и порядок их разрешения.

Последний раздел Кодекса посвящен дисциплинарным мерам: их видам (замечание, предупреждение, приостановление членства в ИПБ на срок до одного года, исключение из членов ИПБ) и порядку их применения.

Кодекс этики члена ИПБ России во многом соответствует международному Кодексу этики профессиональных бухгалтеров и разработан с учетом национальных особенностей хозяйственной деятельности России.

5.3 Работа профессиональных ассоциаций по созданию и соблюдению кодексов этики

Кодексы профессиональной этики получили широкое распространение в зарубежном бизнесе. Они разрабатываются как различными специальными профессиональными организациями, так и отдельными фирмами и различаются по сфере распространения и обязательности исполнения. Аналогичные кодексы разработаны и в сфере бухгалтерского учета. Так, в США при полу-

чении сертификата *CPA* или *CMA* соискатель должен письменно подтвердить свое согласие с соответствующим кодексом этики.

Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров был разработан и утвержден международной федерацией бухгалтеров (МФБ). (*International Federation of Accountants — IFAC*). Она была создана в 1977 г. для развития и укрепления престижа бухгалтерской профессии. Цели этой организации в значительной степени совпадают с целями КМСФО, однако приоритет отдается собственно бухгалтерской профессии. Членами *IFAC* являются представители профессиональных учетных организации из более чем 75 стран.

Действующий в составе федерации Комитет по обобщению практики аудирования (*International Auditing Practices Committee — IAPC*) издает специальные руководства (*guidelines*), в которых обобщается и анализируется практика аудирования в различных странах мира.

Работа другого комитета — Комитета по профессиональной подготовке (*Education Committee*) — направлена на унификацию квалификационных и образовательных критериев при подготовке профессиональных бухгалтеров. Комитет по этике (*Ethics Committee*) занимается обобщением национальных кодексов профессиональной этики и выработкой единого стандарта. Оба эти комитета также периодически публикуют *guidelines* по вопросам, входящим в сферу их компетенции.

Комитет по этике определил, что каждая организация — член МФБ должна установить этические требования для своих членов, с тем, чтобы обеспечить наивысшее качество их работы и общественное доверие к профессиональному сообществу.

Для стран, которые решат принять международный Кодекс этики в качестве своего национального, МФБ подготовила примерный текст, который может быть использован для описания статуса и применимости Кодекса в соответствующей стране. Международный кодекс этики может быть использован и в качестве основы утвержденных этических требований в стране. По этому пути пошла и Россия.

В апреле 1997 г. в Российской Федерации (г. Москва) был создан ИПБ России в форме некоммерческого партнерства, учредителями которого являются ведущие высшие учебные, научные и

общественные организации. Активное участие в создании и деятельности ИПБ России принимает Министерство финансов РФ.

ИПБ России объединяет аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Они включают в себя руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухучета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента.

Одной из задач ИПБ России является определение этических норм поведения бухгалтеров и контроль за их соблюдением всеми его членами.

ИПБ России на базе Международного кодекса этики разработал и утвердил Кодекс этики члена ИПБ России (протокол № 21 от 24.05.1999) (Приложение VIII).

В ноябре 2001 г. Институт профессиональных бухгалтеров России стал полным членом Международной федерации бухгалтеров, не последнюю роль в признании ИПБ России на международном уровне сыграла именно разработка первого в России Кодекса этики профессиональных бухгалтеров.

6. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ БУХГАЛТЕР И ЕГО СТАТУС

6.1 Роль бухгалтера в условиях рыночной экономики

В современных условиях хозяйствования роль бухгалтера на предприятиях и в организациях неизмеримо возрастает. Рыночная экономика вызывает значительное изменение функций бухгалтера и расширение задач, стоящих перед ним. Из счетного работника, занимающегося констатацией фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета с целью составления достоверной отчетности, он постепенно превращается в «советника» руководителя практически по всем вопросам деятельности предприятия. Ни одно управленческое решение не обходится без согласования с главным бухгалтером, с целью определения как его эффективности, так и налоговых последствий.

Реформа бухгалтерского учета в стране, выделение и развитие управленческого учета, становление налогового учета, ориентация на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), нестабильность гражданского и налогового законодательства, заметно усложняют деятельность бухгалтера. В этих условиях возникает потребность в бухгалтерах-профессионалах, т.е. специалистах, имеющих не только высшее образование и стаж работы, но и высокий уровень знаний последних изменений в области права, налогов и, конечно, бухгалтерского учета.

Это и определяет то, что само по себе высшее образование, полученное бухгалтером в вузе, еще не является гарантом его компетентности. Именно поэтому практически во всех странах с развитой рыночной экономикой существует статус «профессионального бухгалтера».

Профессиональные бухгалтеры по-разному называются в отдельных странах: в Англии — чартерные, во Франции — эксперты-бухгалтеры и т.п. В России до революции существовали присяжные бухгалтеры. Суть же этих названий одна: подтверждение своей компетентности, определяющее право бухгалтера заниматься своей профессией и гарантирующее акционерам, руководству предприятий и в конечном итоге государству квалифицированное применение законодательства на практике.

Все вышеизложенное и предопределило создание в России Института профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России). Одной из целей ИПБ является организация послевузовского образования бухгалтеров (аттестации) и новой системы повышения квалификации бухгалтеров (переаттестации).

6.2 Задачи развития бухгалтерской профессии

В Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.98 № 283, были поставлены две главные задачи: совершенствование методологии и организации бухгалтерского учета и становление бухгалтерской профессии, адекватной требованиям рыночной экономики, подготовка и переподготовка бухгалтерских кадров.

Для решения второй задачи намечалось завершить первый этап проведения аттестации профессиональных бухгалтеров в 2000 г. В настоящее время Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России) провел аттестацию более 130 000 профессиональных бухгалтеров, создав тем самым основу для кадрового обеспечения реформы бухгалтерского учета в стране. Аттестация профессиональных бухгалтеров России осуществляется на добровольных началах. Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, с изменениями от 23.07.98 № 127-ФЗ не предусматривает обязательного наличия аттестата у главного бухгалтера для подписания годового отчета предприятия. Однако в проекте новой редакции Закона «О бухгалтерском учете» (Приложение I) имеется отдельная статья — ст. 7 «Аттестация профессиональных бухгалтеров», предусматривающая не только обязательность аттестации, но и определяющая порядок ее проведения, требования к кандидатам, и т.д.

Несмотря на то, что данный проект федерального закона пока не утвержден, следует помнить о том, что Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности еще в сентябре 1998 г. был утвержден Перечень организаций, бухгалтерская отчетность которых подписывается аттестованным профессиональным бухгалтером, и видов бухгал-

терских работ, осуществляемых при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера членами ИПБ.

В апреле 2001 г. Правительством РФ были одобрены Меры по реализации в 2001—2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета, в соответствии с которыми подготовка, переподготовка и аттестация бухгалтерских кадров в данной программе реформирования бухгалтерского учета предусматривается по четырем уровням квалификации:

а) бухгалтер с начальным профессиональным образованием (бухгалтер-счетовод);

б) бухгалтер со средним специальным профессиональным образованием (по международным образовательным стандартам — бухгалтер-техник);

в) бухгалтер с высшим профессиональным образованием (бухгалтер-экономист);

г) бухгалтер с дополнительным к высшему бухгалтерским образованием и практическими профессиональными навыками (профессиональный бухгалтер и аудитор).

Высшее специальное бухгалтерское образование — основа подготовки главных бухгалтеров, руководителей финансовых служб и их заместителей. Для некоторых категорий организаций, прежде всего для открытых акционерных обществ, бухгалтерам-консультантам и экспертам для получения аттестата профессионального бухгалтера и аудитора требуется дополнительное (к высшему бухгалтерскому) образование. Профессиональный бухгалтер — новое явление в уровне профессиональной квалификации, связанное с потребностями рыночной экономики. Именно с подготовкой и аттестацией профессиональных бухгалтеров в Программе реформирования бухгалтерского учета связывается становление бухгалтерской профессии. В области развития бухгалтерской профессии, подготовки и повышения квалификации специалистов бухгалтерского учета предполагается:

- разработать программы подготовки и переподготовки сотрудников бухгалтерских служб, соответствующие современным требованиям к уровню профессиональной квалификации и дифференцированному подходу к формированию бухгалтерской отчетности;

- установить квалификационные требования к специалистам организаций, применяющим международные стандарты финансовой отчетности, а также к аудиторам и аудиторским организациям, осуществляющим оказание аудиторских услуг в указанных организациях;
- обеспечить окончание аттестации главных бухгалтеров организаций, подпадающих под обязательный аудит, и иных бухгалтерских работников, осуществляющих оказание бухгалтерских услуг на профессиональном уровне;
- осуществлять контроль за соблюдением норм профессиональной этики.

Таким образом, ИПБ России предстоит большая работа по реализации программы реформирования бухгалтерского образования.

6.3 Статус профессионального бухгалтера в соответствии

Утвержденное Решением Президентского Совета Института профессиональных бухгалтеров России 29.05.02, протокол № 05/02, новое Положение об аттестации Ассоциированных членов ИПБ России, претендующих на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера, одобрено Минфином России и свидетельствует о начале очередного этапа реформирования бухгалтерского учета в России в области подготовки и повышения квалификации специалистов бухгалтерского учета.

Работа ИПБ России по организации в стране аттестации профессиональных бухгалтеров нашла поддержку правительства и создала технические, организационные и методические основы для включения в проект Федерального закона «О бухгалтерском учете» (Приложение I) статьи, в которой федеральный орган государственной власти (имеется в виду Минфин России) определяет «критерии видов организаций, бухгалтерская отчетность которых должна подписываться аттестованным главным бухгалтером (бухгалтером), а также перечень видов бухгалтерских услуг, оказываемых аттестованным специалистом». В случае принятия новой редакции Закона «О бухгалтерском учете», будет обеспе-

чена законодательная основа работы ИПБ России и определен статус профессионального бухгалтера.

После сдачи квалификационного экзамена и получения квалификационного аттестата, а также вступления в члены Института профессиональных бухгалтеров России, аттестованный главный бухгалтер вправе подписывать финансовую отчетность организаций, подлежащих обязательной ежегодной аудиторской проверке.

К ним относят:

1. Экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого акционерного общества независимо от числа их участников (акционеров) и размера уставного капитала.

2. Банки и другие кредитные учреждения, страховые организации и общества взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами в соответствии с действующим законодательством).

К данной группе отнесены благотворительные и иные (не инвестиционные) фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, а также другие экономические субъекты (трастовые компании и пр.).

3. Предприятия и организации при наличии хотя бы одного из финансовых показателей деятельности экономического субъекта (кроме государственного или муниципального образования) в следующем размере:

- объем выручки от реализации продукции, выполненных работ или оказанных услуг за год, превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

- сумма активов баланса, превышает на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

Указанные минимальные размеры оплаты труда принимаются в среднегодовом исчислении.

Состав предприятий и организаций, попадающих под обязательный аудит, наглядно представлен на рис. 6.1.



Рис. 6.1 — Экономические субъекты, подлежащие обязательной ежегодной аудиторской проверке

Наличие аттестата профессионального бухгалтера обязательно также и при оказании услуг по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, консультированию по применению нормативно-правовых и иных актов по вопросам бухгалтерского учета.

6.4 Квалификационные требования к профессиональным бухгалтерам

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского образования, принятыми ИПБ России за ориентир, к про-

фессиональным бухгалтерам предъявляются следующие квалификационные требования:

- знания;
- навыки;
- практический опыт работы;
- профессиональная этика;
- постоянное повышение квалификации.

Все эти требования реализуются в ходе процедуры аттестации специалистов бухгалтерского учета на получение звания «профессиональный бухгалтер» и ежегодной обязательной 40-часовой переаттестации. Реализация вышеназванных требований осуществляется в России с 1997 г. и производится поэтапно. Порядок проведения аттестации профессиональных бухгалтеров определен Положением об аттестации ассоциированных членов ИПБ России, претендующих на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Специалисты со средним специальным экономическим образованием допускались к сдаче квалификационного экзамена на получение аттестата профессионального бухгалтера только до 31 декабря 2002 г. При этом эти специалисты должны были иметь стаж работы в должностях главного бухгалтера или руководителя финансовых служб на средних и крупных предприятиях не менее пяти лет.

Для специалистов, занимающих должности руководителей бухгалтерской или финансовой службы на средних и крупных предприятиях не менее пяти лет и имеющих высшее неэкономическое образование, срок допуска к квалификационным экзаменам на аттестат профессионального бухгалтера определен до 31 декабря 2004 г.

В перспективе, с 2007г. к процедуре аттестации будут допускаться только лица, имеющие высшее бухгалтерское образование и стаж работы в должностях главного бухгалтера (или зам. главного бухгалтера), руководителей финансовых служб (или зам. руководителей финансовых служб) на средних и крупных предприятиях не менее трех лет.

Наряду с главными бухгалтерами, руководителями финансовых служб и их заместителями к аттестации допускаются также специалисты, занимающие руководящие должности на крупных и

средних предприятиях, требующие знания бухгалтерского учета, а также консультанты по бухгалтерскому учету. Таким образом, для профессионального бухгалтера высшее бухгалтерское образование в соответствии с международными стандартами бухгалтерского образования является предквалификационным образованием.

Для допуска к экзаменам претендент должен иметь сертификат о прохождении обязательной дополнительной профессиональной подготовки по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, утвержденной ИПБ России в объеме 240 часов. В ходе обучения по Программе претенденты изучают основные (базовые) курсы: бухгалтерский учет, налогообложение, анализ финансовой деятельности, основы аудита, правовое регулирование хозяйственной деятельности — в количестве 200 часов и продвинутый курс — бухгалтерская (финансовая) отчетность и справочно-информационные бухгалтерские системы — 20 часов.

Сертификат выдается Учебно-методическим центром (УМЦ), в котором претендент проходил обучение, по результатам письменного-устного выпускного экзамена. Экзаменационный билет состоит из четырех частей:

- бухгалтерский учет и основы аудита;
- экономический анализ;
- налогообложение;
- правовое регулирование хозяйственной деятельности.

Первая и вторая части билета включают теоретический вопрос и практическую задачу. Третья и четвертая части билета включают либо теоретический вопрос, либо практическую задачу.

На письменно-устный экзамен (на решение задач и подготовку к устному ответу на вопросы) отводится 3 астрономических часа.

Экзаменационная комиссия, назначаемая ТИПБ, определяет уровень знаний слушателей и дает им рекомендацию о допуске к завершающему письменному экзамену. Письменный экзамен организуется ТИПБ совместно с ИПБ России. Проверка результатов экзамена проводится в ИПБ России, в Москве, анонимно.

В Положении об аттестации ассоциированных членов ИПБ России принята балльная система оценок для определения уровня

подготовленности специалиста, дающая основание для выдачи ему аттестата профессионального бухгалтера.

В Положении установлено, что претендент должен набрать конкретное количество баллов, определенное ИПБ России. *На аттестат профессионального бухгалтера может претендовать только тот, кто сдал экзамен по разделу программы «Бухгалтерский учет» на оценку не ниже чем «хорошо».* Специалистам, которые не набрали необходимое количество баллов на право получения аттестата профессионального бухгалтера, но по количеству баллов сдали экзамен на «удовлетворительно», *выдается специальный аттестат — аттестат бухгалтера-экономиста коммерческой организации* в соответствии с Положением об аттестации ассоциированных членов ИПБ России, претендующих на получение квалификационного аттестата бухгалтера-экономиста коммерческой организации.

Ассоциированный член ИПБ России, получивший неудовлетворительную оценку по любой части письменного-устного или письменного экзаменов, либо набравший по результатам двух экзаменов количество баллов менее чем определено Положением об оценке, имеет право на передачу соответствующих частей экзаменов в течение трех лет с даты вступления в члены ИПБ России. При этом в течение года допускается не более одной передачи.

Если претендент не согласен с результатами экзамена, он имеет право на апелляцию по результатам квалификационных экзаменов, с обязательным соблюдением установленной процедуры апелляции.

Аттестация профессиональных бухгалтеров предполагает не только их единовременную переподготовку, но и постоянное поддержание профессионального уровня. При этом подразумевается добровольное принятие на себя обязанностей, связанных с соблюдением Кодекса этики члена ИПБ России. Так, профессиональный бухгалтер — действительный член ИПБ России — добровольно обязуется ежегодно повышать свою квалификацию в объеме 40 часов и неукоснительно придерживаться этических норм. Отметим, что Кодекс этики члена ИПБ России в основном соответствует Кодексу этики, который рекомендован Международной федерацией бухгалтеров. Невыполнение обязанностей,

принятых на себя членом ИПБ России при его приеме в Институт, влечет за собой санкции вплоть до исключения действительного члена ИПБ России из Института, а это в свою очередь лишает профессионального бухгалтера возможности продлить свой аттестат на следующий период.

6.5 Компетентность профессионального бухгалтера

Подготовка и аттестация профессиональных бухгалтеров и аудиторов — основное звено кадрового обеспечения реформирования бухгалтерского учета в организациях. Главный бухгалтер или руководитель финансовой службы, если они профессиональные бухгалтеры, сумеют правильно поставить бухгалтерское дело в своих отделах, обучить новому подходу к бухгалтерскому учету (адекватному рыночной экономике) своих подчиненных, организовать переподготовку и аттестацию бухгалтеров на соответствие занимаемой должности.

Бухгалтер, особенно главный, — это профессия, которая требует непрерывного повышения квалификации. Бухгалтер на предприятии — это один из немногих специалистов, который отвечает за правильность применения на практике законодательных актов.

Бухгалтер обязан знать налоговое и трудовое законодательство, Гражданский кодекс и многое другое. Сейчас, когда непрерывно совершенствуется законодательство в России в связи с переходом на международные стандарты, бухгалтер обязан особенно тщательно и скрупулезно изучать все нововведения.

Система послевузовского образования профессиональных бухгалтеров, разработанная ИПБ России, основана на международных принципах. При ее разработке учитывались положения, изложенные в рекомендациях Международной федерации бухгалтеров (IFAC) по вопросам международного образования.

Основная цель повышения квалификации профессиональных бухгалтеров — «обеспечить для общества гарантии того, что профессиональные бухгалтеры обладают специальными знаниями и профессиональными навыками, необходимыми для обеспечения услуг, которые они обязуются предоставить», и по-

этому профессиональный бухгалтер обязан «поддерживать и повышать уровень специальных знаний и профессиональных навыков. Система повышения квалификации должна помочь бухгалтеру применять новые методы, понимать экономические процессы и оценивать их взаимодействие на своих клиентов или работодателей и на свою собственную работу, а также выполнять имеющиеся обязанности и предъявляемые к ним требования».

При разработке программ подготовки и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров использовались также рекомендации Международной программы учебной подготовки профессиональных бухгалтеров, разработанной межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности, работающей под эгидой Организации Объединенных Наций.

В ходе подготовки к сдаче квалификационного экзамена бухгалтеры проходят обязательную 240-часовую подготовку по программе, утвержденной ИПБ России и подтверждают свою компетентность, сдавая квалификационный экзамен. Изучение вопросов программы является не только дополнительным послевузовским образованием, но и повышением квалификации бухгалтера.

Наряду с собственно аттестацией и повышением квалификации профессиональных бухгалтеров ИПБ России разработал и осуществляет организацию непрерывного и постоянного контроля за уровнем (качеством) подготовки профессиональных бухгалтеров. Выполнение этой задачи предполагает создание такой системы повышения квалификации бухгалтеров и контроля ее функционирования, которая бы позволила наиболее полно обеспечить постоянный контроль качества подготовки профессиональных бухгалтеров.

Ежегодная переподготовка аттестованных профессиональных бухгалтеров предусматривает не только сам процесс обучения в УМЦ, аккредитованных при ИПБ России, но и постоянную методическую и организационную работу, которую должны проводить как ИПБ России, так и территориальные институты профессиональных бухгалтеров (ТИПБ).

Для поддержания компетентности профессионального бухгалтера на должном уровне ИПБ России предусмотрел необхо-

димось ежегодной 40-часовой переподготовки по специально разработанным программам целого ряда спецкурсов.

Система повышения квалификации, которой наряду с ИПБ России будут активно заниматься территориальные институты профессиональных бухгалтеров (ТИПБ), должна решить следующие задачи:

- подготовка и сертификация ежегодных 40-часовых программ повышения квалификации;
- организация процесса повышения квалификации;
- контроль за уровнем (качеством) проведения аттестации и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров.

В соответствии с Положением о повышении квалификации профессиональных бухгалтеров формами повышения квалификации могут быть не только прослушивание спецкурса, но и участие в специализированных семинарах, стажировка и публикация монографий, учебников, статей.

Проекты программ спецкурсов могут присылать в ИПБ России либо сами УМЦ, либо ТИПБ. Не возбраняется присылать для рассмотрения в ИПБ России и программы, разработанные отдельными специалистами.

Комитет по аттестации и повышению квалификации ИПБ России будет рассматривать эти программы и, в случае их соответствия современным требованиям — сертифицировать (присваивать номер, определять количество часов, публиковать программы в экономической прессе и т.п.). УМЦ и слушатель (профессиональный бухгалтер) имеют полное право выбора программ обучения.

Единственным ограничением для слушателей является то, что каждый из них в течение пяти лет не может повышать свою квалификацию по одной и той же программе.

Организацией процесса повышения квалификации будут в основном заниматься ТИПБ. Это достаточно большая работа. Она сопоставима по своей сложности и трудоемкости с организационной работой по аттестации бухгалтеров.

Вся организационная работа по повышению квалификации будет проводиться ИПБ бесплатно за счет членских взносов. Именно поэтому профессиональный бухгалтер, имеющий соответствующий аттестат, но не являющийся членом ИПБ, не смо-

жет получить от ИПБ сертификаты, подтверждающие то, что он прошел необходимую для продления аттестата профессионального бухгалтера 40-часовую переподготовку.

Список литературы

1. Бухгалтерское дело : Учебник для вузов / Л. Т. Гиляровская [и др.] ; ред. : Л. Т. Гиляровская. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. - 423[1] с. : ил., табл. - Библиогр.: с. 420. - ISBN 978-5-238-01130-1
2. Бухгалтерский учет: Учебное пособие [Электронный ресурс] / Григорьева М. В. — Томск: ТУСУР, 2016. — 262 с. — Режим доступа: <https://edu.tusur.ru/publications/6280>
3. Бухгалтерская финансовая отчетность [Текст] : экспресс-курс / Н. А. Соколова, И. Н. Томшинская. - СПб. : ПИТЕР, 2011. - 236 с : рис., табл. - (Бухгалтеру и аудитору). - ISBN 978-5-4237-0065-2