ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА:
институциональный взгляд

Е.Ю. Воронова, кандидат экономических наук, доцент кафедры учета, статистики и аудита МГИМО (У) МИД России

Организация учетного процесса, формирование бухгалтерской отчетности как его составной части затрагивают основу системы функционирования современного предприятия. Организационная структура представляет собой совокупность обязанностей, полномочий, ответственности сотрудников предприятия, а также взаимоотношений между ними. В данной статье мы не рассматриваем организацию учетного процесса исключительно как часть деятельности предприятия, но также и как деятельность его сотрудников, как результат социальных процессов внутри предприятия. Традиционная практика, в том числе и учетная, представляет собой поведенческие схемы. Одним из направлений такого подхода является институциональная теория (подробнее см. [1]), которая играет все более важную роль в теории организации и все шире применяется в исследованиях по бухгалтерскому учету.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций возложена на руководителя предприятия. Он утверждает бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером.

Технология любого информационного процесса, а учетный процесс — это разновидность информационного
процесса, содержит такие элементы, как характеристика данных, носители данных и информации, движение носителей и обеспечение процесса. Эти элементы образуют объекты организации учетного процесса, причем независимо от техники учета (ведется ли учет вручную, с применением компьютерных технологий или комбинированным способом). Таким образом, объектами организации учетного процесса являются учетные номенклатуры (характеристика данных), документы (носители данных и информации), документооборот и документопотоки (движение носителей), техническая оснащенность (обеспечение процесса).

Исходный объект организации учетного процесса — учетная номенклатура. В бухгалтерском учете под учетной номенклатурой понимают перечень названий фактов хозяйственной деятельности, которые обычно характеризуют состояние объектов бухгалтерского учета. Состав объектов бухгалтерского учета определяется на каждой стадии учетного процесса. Учитывая многообразие и значительный объем объектов формирования учетных номенклатур, их отбор проводят, как правило, в разрезе разделов бухгалтерского учета (утент материалов, учет денежных средств, в разрезе хозяйственных операций (поступление, перемещение, выбытие) и т.д. Наличие перечня учетных номенклатур дает возможность определять объем учетных работ и выбирать наиболее подходящие носители учетных данных.

После формирования перечня учетных номенклатур выбираются носители учетных данных и информации. Вся бухгалтерская информация (количественные и качественные характеристики хозяйственных фактов) сначала отражается в регламентированных законодательно документах — носителях данных. Далее все хозяйственные факты из первичных документов переносятся и накапливаются в учетных регистрах, которые становятся носителями учетных данных (информации).

Кроме учетных регистров на данной стадии учетного процесса составляются различные расчетные таблицы (например, расчет распределения целевых расходов), бухгалтерские справки (например, исправление ошибок). Все они также несут учетную информацию. По мере того, как осуществляется перенос данных из учетных регистров в отчетные формы, последние оказываются носителями учетной информации. Результаты анализа учетной информации, содержащейся в отчетных формах, включаются в различные аналитические материалы (обзоры и т.п.), являющиеся важными носителями учетной информации. Таким образом, каждой стадии учетного процесса соответствует свой носитель данных.

Часть организации учетного процесса составляет организация отбора носителей учетных данных, который ведется с учетом информационного содержания, удобства составления, обработки и использования носителя данных. Однако первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты согласно Порядку поэтапного введения в организациях (независимо от формы собственности), осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации, унифицированных форм.
Организация учетного процесса: институциональный взгляд

первой учетной документации, утвержденному постановлениями Госкомстата России от 29.05.98 г. № 57а, Минфина России от 18.06.98г. № 27н.

В российской учетной практике централизованно разрабатываются многие формы не только первичных документов, но и учетных регистров и отчетных форм. Так, предприятия, осуществляющие бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме учета, ведут его в зависимости от отраслевой принадлежности с применением регистров согласно перечню типовых форм (см. приложения 1 и 2 к письму Минфина России от 24.07.92 г. № 59.). Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином России в соответствии с п. 3 ст. 13 Федерального закона от 20.03.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 3.11.06 г. № 183-ФЗ).

Формирование учетных показателей требует, чтобы в учетном процессе присутствовала упорядоченная система движения носителей учетных данных (информации), называемая документооборотом. В учетном процессе на современных предприятиях первичные документы уже редко перемещаются в одинокую; применение информационных технологий позволяет перемещать массивы документов, что превращает документооборот в документопотоки.

В учетном процессе циркулируют не только первичные документы, но и учетные регистры, а также отчетные формы. В конечном итоге документы поступают в архив, где должна обеспечиваться их сохранность и быстрота нахождения.

Рациональная организация документооборота предполагает деление его на отдельные стадии. Для этого разрабатываются графики документооборота и обработки учетной информации, а также должностные инструкции, являющиеся составными частями общего плана организации учетного процесса. Форма графика не регламентирована; в графике могут указываться как основные показатели движения, так и более конкретизированная информация. Графики могут составляться на каждый носитель учетной информации (индивидуальные) или на группу однородных носителей (сводные). Графики документооборота позволяют равномерно распределять работу бухгалтеров в учетном процессе и устранять возможность дублирования операций. Организация документооборота предполагает также контроль за движением носителей учетной информации и обеспечение их сохранности в процессе движения.

Техническая оснащенность как один из объектов организации учетного процесса на современном предприятии исключительно важна. В настоящее время на многих предприятиях существует автоматизированное рабочее место бухгалтера, оснащенное персональным компьютером и прикладными программами для выполнения профессиональных задач. Такое обеспечение учетного процесса сохраняет поток бумажных носителей информации, снижает трудоемкость учетных работ, сокращая долю ручного труда, но в то же время требует больших знаний и способностей от работника, который становится участником процесса автоматизированной обработки информации.

В зависимости от объема учетной работы, условий организации и технологии производства, наличия технических средств учета определяют оптимальный штат работников бухгалтерии, устанавливают структуру аппарата бухгалтерии, формы его
связи с отдельными подразделениями предприятия. Структура аппарата бухгалтерии в основном представлена тремя типами: линейная (неравношетная), вертикальная (линейно-штабная) и комбинированная (функціональная). При линейной организации все сотрудники бухгалтерии находятся в непосредственном подчинении главному бухгалтеру. Такая структура, как правило, применяется на небольших предприятиях, где численность персонала бухгалтерии не превышает 10 человек. При вертикальной организации бухгалтерского аппарата создаются промежуточные звенья управления (группы), возглавляемые руководителями групп (старшими бухгалтерами). При комбинированной организации структуры бухгалтерии часть групп ведет полный цикл учетных работ по подразделениям предприятия, а специальная группа занимается формированием общей отчетности. Такая структура применяется на очень крупных предприятиях.

Взаимоотношения бухгалтерской службы с другими подразделениями основываются на принципах централизации и децентрализации. При централизованной форме учет ведется бухгалтерией головной организации, при децентрализованной форме — бухгалтерией обособленного подразделения. Применение децентрализованной системы возможно только при наличии подразделений, обладающих на отдельный баланс. Способ, которым ведется учет, должен быть закреплен в учетной политике организации.

Хотя учетный процесс ведется работниками бухгалтерии, в него тем или иным способом вовлечены руководители различных уровней, сотрудники других подразделений. Поэтому то, как учетный процесс осуществляется, во многом определяется поведением людей, работающих на предприятии. Средства и способы обеспечения связи между участниками следует рассматривать в качестве составных элементов системного подхода к организации учетного процесса. Система связи объединяет различные части системы в единое целое. Связь в своей простейшей форме означает пересдачу информации от одного лица к другому. Выбранные формы информации и технические средства ее пересдачи оказывают существенное влияние на успешное распространение информации и обеспечение связи.

Сообщения могут быть правильно и полностью поняты лишь, получившим информацию, с учетом тех оттенков «значений», которые имел в виду человек, передавший информацию. Необходимо, чтобы лицо, пославшее информацию, было уверено, что человек, его принявшую, правильно и полностью понял полученное сообщение. Для этого важно, пославшее сообщение, должно получить по каналам обратной связи сообщение о том, что информация получена и принята к исполнению, а все необходимые действия будут осуществлены в надлежащем объеме и в надлежащее время. Следовательно, эффективной связью является двусторонняя связь, посколько все слушающие предприятия должны оказывать содействие обмену информацией в рамках учетного процесса. Общепринятые правила ведения бухгалтерского учета представляют большую важность в качестве системы обратной связи по отношению к увеличивающемуся множеству ожиданий, формирующих основу как для внутренних, так и для внешних решений, которые нуждаются в сверке и доработке. Например, прогнозы аналитиков относительно прибыли были

Особое значение для успешного функционирования всей системы управления имеет достоверность, своевременность и относительная полнота информационного потока. Однако возникает вопрос, что понимать под достоверностью. В российской учетной практике достоверность означает соответствие законодательным нормам; в то же время довольно широко распространено урегулирование споров в арбитражном суде. Значит, как бы эффективно ни был организован учетный процесс, он не может вырабатывать абсолютно достоверную информацию. Кроме того, затраты на организацию учетного процесса могут оказаться слишком высокими и превышать те положительные выгоды, которые приносит его реализация. Для многих участников российского рынка игнорирование законодательства связано с меньшими издержками, чем его соблюдение.

На степень достоверности информации существенно влияет и человеческий фактор, что уж во многом является предметом институционального подхода. Почти у каждого человека может создаться иллюзия, что он всегда передает всем четкую, лаконичную и исчерпывающую информацию, а кто-то другой просто не выслушал или не смог понять его сообщения. Так, может сложиться ситуация, когда сотрудник неправильно истолковывает инструкцию или указание руководителя.

В связи с этим представляется необходимым упомянуть о роли доверия к информации, производимой в рамках учетного процесса. Бухгалтерская информация зависит от человеческого поведения, которое допускает манипулирование учетными данными, если есть причины для сомнений относительно направления их использования или если работники компании опасаются, что данные будут использованы против них. И все же доверие к бухгалтерам, равно как и к бухгалтерской информации, необходимо. Перспективы доверительного отношения к данным учета определяются тем доверием, которое смог завоевать конкретный счетный работник у других сотрудников организации. Иными словами, у кого-то можно получить информацию без опасения, что она окажется неточной, неполной или сфальсифицированной, а у кого-то нет.

Склонность доверять кому-либо и осознание необходимости информации зависят от способностей, доброжелательности и честности, которые демонстрирует конкретный человек. Если один человек оказывает доверие другому, то это частично определяет великую риска, которую он готов взять на себя, и, следовательно, также приемлемую для него степень уязвимости. В случае благоприятного исхода человек признается надежным, доверие к нему растет, что означает, что в будущем отношения с ним будут контролироваться не так сильно. И, наоборот, при отрицательном развитии событий последствия могут быть
негативными: доверие может быть подорвано, что потребует большего контроля [5, с. 219–234].

Проблема доверия актуальна во взаимоотношениях не только персонала компании, но и управляющих высшего звена и собственников. Институциональный подход здесь совпадает с основными принципами формальной экономической теории «принцип-пап-агент», однако вопрос рассматривается, скорее, не с позиции, как управляющие должны контролировать своих подчиненных, а с позиции, как собственнику контролировать управляющего. У собственников с управляющими складываются отношения типа «принцип-пап-агент». Собственник, нанимая управляющего, выступает в роли принцепала, а управляющий — в роли агента. Как правило, тот и другой имеют разные интересы.

В крупных корпорациях, где акционеры владеют множество акционеров, не имеющих всей полноты информации, действий и решений, принятые управляющими, не могут быть полностью проанализированы с целью определения, является ли поведение высшего должностного лица ориентированным на свои собственные интересы, или управляющий искренне пытается решать задачи компании; действительно ли все было сделано как надо, или руководитель должен был сделать больше. Поэтому растут такие называемые агентские расходы, включающие, как минимум, расходы на аудит и фактические убытки, которые организация несет вследствие оппортунистических действий управляющего.

В агентской теории есть два основных подхода. Классический подход основывается на принципе полной рациональности и рассматривает управляющего как идеального работника и экономически рационального человека, который имеет возможность и необходимые профессиональные навыки принимать наилучшие решения. Такой управляющий доверен к организации и верит, что через достижение целей компании его личные цели также будут достигнуты. Согласно классическому подходу управляющих можно контролировать, если при помощи ряда договоренностей привести их к общим интересам с владельцами компании. Однако принципа интересует результат (максимизация прибыли), а агента — оплата его труда. На первый взгляд, можно достичь согласия, если труд управляющего будет оцениваться в зависимости от результата, т.е. заключить с управляющим стимулирующий контракт. Но на результат влияют не только усилия агента, но и внешние факторы, следовательно, оплата труда в зависимости от результата не всегда возможна.

Во-первых, оплата труда по результатату возлагает весь риск на управляющего, но на момент заключения контракта ясны далеко не все обстоятельства. Формальная теория «принцип-пап-агент» основана на предположении, что мотивация и контроль могут базироваться на подготовленных должным образом контрактах. Однако чтобы получить возможность эффективного заключения контрактов, необходим ряд нестандартных знаний. Должны быть общие и полные знания о деятельности агента в производственной сфере [2, с. 7].

Во-вторых, нельзя не учитывать внешний эффект стимулирующих контрактов. Чтобы не потерять свой бонус, управляющему приходится скрывать информацию о нежелательных событиях, действуя как вполне легально, используя лазейки в законодательстве, так и совершенно непра-
Организация учетного процесса: институциональный взгляд

вомерные действия. Все это приводит к тому, что агент создает принципалу ущерб.

С позиции институционального подхода даже высшие должностные лица не могут всегда принимать абсолютно правильные решения, они действуют в рамках ограниченной рациональности и подвержены влиянию и узакониваются доминирующим дискурсом корпоративного управления. В широком смысле дискурс представляет собой комплексное коммуникативное событие, в узком смысле — письменный или речевой результат коммуникативного действия. Дискурс как социальная форма относится к социальной общиности или целой культуре, примером организации дискурса. Действия управляющих находятся под влиянием законодательства, заведенного порядка, привычек и т.п. Порядок подразумевает запрограммированное поведение, основанное на правилах и подкрепленное их повторяющимся внедрением. Именно институты устанавливают критерии поведения людей.

Управляющие, будучи агентами, обладающими полномочиями, делегированными им собственниками, получают большие возможности для своей деятельности, но в то же время ограничены правилами ведения бухгалтерского учета. Ограничивший эффект может проявиться на различных уровнях организации учетного процесса. Управляющие могут выбирать принимать правила ведения учета, отказываясь от тех, которые, по их мнению, угрожают их положению.

Решение агентской проблемы с точки зрения институциональной теории обеспечивается за счет внутренних инструментов контроля принципала над агентом. Учетный процесс должен быть организован таким образом, чтобы предоставлять информацию, при помощи которой можно оценить риск, правильность выбора стратегии и контроля над поведением членов правления компании. Однако здесь есть некоторые ограничения. Учет предоставляет хорошую возможность оценить действия руководителя пастфактум, т.е. уже после того, как они произошли. Такие действия так или иначе отражаются в бухгалтерском учете, и затраты, связанные с этими действиями, могут быть определены.

Но важно не только то, что делается, но и то, что не делается. В таком контексте учет не очень эффективен, поскольку за те действия, которые не были совершены, руководитель подотчетен гораздо в меньшей степени. Когда последствия бездействия руководителя так или иначе проявится в учете, пройдет достаточно много времени до того, как они отразятся в отчете. Например, не проведенный вопреки ремонта оборудования может затем отразиться в учете в виде затрат, связанных с простоем, еще более дорогостоящим ремонтом или даже заменной оборудования.

Если компания имеет сложную организационную структуру, то учетный процесс должен обеспечивать внешнюю и внутреннюю (для материнской компании) прозрачность отчетности. Такой прозрачностью в значительной степени обладает отчетность, составленная в соответствии с принципами МСФО, но должна быть уверенность в том, что данные не подтасованы, что возвращает нас к проблеме доверия учетным данным и дискурса.

В институциональной трактовке термин «дискурс» используется несколько в ином значении, чем в классическом понимании. Акцент
делается на «спектре произнесенности» в любой момент времени в особом «дискурсивном поле», а также на том, в какой степени и каким образом «произнесенное» является результатом конкретных практик коммуникации, обучения, координации, контроля и т.д. Создаются блоки знаний, часто переводимые и транслируемые участниками организации в рутинные процедуры, которые, в свою очередь, способствуют созданию или создают новые блоки знаний и практик. Эти блоки знаний становятся языками, с помощью которых люди обсуждают и осознают организационные процессы. Согласно институциональной теории изменения могут происходить только в рамках дозволенного институциональной структурой.

Значимость дискурсов можно оценить, анализируя динамику изменений в учетном процессе. Например, предпринятие внедряет новый способ учета и управления затратами — учет пропускной способности, применимый совместно с системой управления на основе теории ограничений. Происходит смещение ориентаций от традиционного контроля затрат (с целью снижения издержек) к управлению всем, что мешает пропускной способности, понимаемой как скорость извлечения дохода от продаж. По мере того, как изменяется учетный процесс, происходит в сфере дискурса сначала в официальных документах, а затем и в наборе понятий, которым оперируют все вовлеченные и связанные с учётом процессом сотрудники. Перемены характеризуются как движение к терминологии и понятиям в сфере теории ограничений: доход от пропускной способности, инвестиции (или запасы), текущие затраты, причем содержание двух последних показателей существенно отличается от традиционного. Эта терминология становится все более рас пространенной, хотя ранее на данном предприятии она не использовалась. По мере того, как развивается процесс изменений в области организации учета и дискурса, происходит естественный процесс изменений в составе персонала, и новые сотрудники включаются в новый дискурс.

Таким образом, мы видим, что для институционализации новых принципов и практик необходимы определенная модель взаимодействия дискурса и привычного действия, а также достаточный временной период, который позволяет быть этим принципам и практикам стать общепринятыми за счет продолжительного использования. Эти принципы и практики, во-первых, становятся обусловленными, т.е. определяемыми такими частными обстоятельствами и волями людей, к которым имеют отношение; отдельные индивиды не могут менять институты напрямую. Во-вторых, они приобретают устойчивость и неизменность для людей, принадлежащих группу, на которую распространяется действие данного института. Институты воспринимаются как некая данность таким образом, что вновь принадлежащие в группу вынуждены рассматривать институт как объективную и неизбежную реальность. Обезличенные и неизменные порядки и правила, в свою очередь, влияют на институциональную среду.

Основными элементами любой организационной системы, в том числе и учетного процесса, кроме человека как ее важнейшего элемента, можно назвать «формальный» и «неформальный» подходы к организации системы и стиль управления.

«Формальная» организация структура учетного процесса склады-
Организация учетного процесса: институциональный взгляд

вается из совокупности должностных обязанностей, связанных с выполнением конкретных задач. Здесь могут возникать несоответствия в результате противоречий между теми задачами, которые возлагаются на каждого работника, и его личными желаниями, между потребностями работника и требованиями, предъявляемыми к нему организационной структурой управления. Удовлетворение потребностей отдельного человека не всегда может обеспечиваться с помощью организационных схем, перечня должностей, специализации труда, методов контроля и пр. Развитие формальной структуры любой организации подвержено влиянию организационного поля, в которое организации являются институционально вовлеченными.

«Неформальный» подход к организации учетного процесса представляет собой возможность учитывать такие моменты, которые не могут быть отражены в формальной схеме организационной структуры. Важную роль при этом играют неформальные обсуждения. Некоторые компании поощряют участие работников в коллективном обсуждении важных вопросов. Используя формальную организационную структуру, они применяют методы неформальной организационной структуры в целях стимулирования генерации новых идей на средних и нижних уровнях управления, с помощью чего им удается «протестировать» новые идеи, прежде чем они будут переданы высшему руководству для рассмотрения и принятия окончательного решения. Аналогичным образом могут проводиться «неформальные» обсуждения с работниками более низкого звена в целях налаживания взаимоотношения и оказания поддержки при решении задач, стоящих перед фирмой.

Участники стремятся выполнять работу кулярно, использовать неформальную координацию, которая хотя и не всегда уместна с формальной точки зрения, но зато способствует тому, чтобы действия технического рода проходили гладко, и позволяет избежать негативной реакции общественности. В этом смысле доверие при церемониальных действиях ни в коем случае не является обманчивым. По мнению ряда специалистов, это является наиболее разумным способом заставить участников приложить все усилия в ситуациях, затруднительных институциональными мифами, которые противоречат безотлагательным техническим потребностям [4, с. 150–171].

Стиль управления определяется теми требованиями к управляющим данным уровня, которые обусловливаются формальной организационной структурой и соображениями неформального характера. Задача системного подхода к организации состоит в том, чтобы увязать требования, предъявляемые организационной структурой к каждому управляющему подразделению и всей компании в целом, с реальными возможностями их функционирования.

На организацию учетного процесса огромное влияние оказывает культура, являющаяся общей моделью человеческого поведения. Культура влияет на все социальные системы, в том числе и на бухгалтерский учет. Постулаты и ценности культуры определяют систематический общественный выбор интерпретации социального явления, и на основе постулатов создаются обычаи. Эти обычаи приравниваются к изначально или эволюционируют в социальные институты. Бухгалтерский учет считается одним из этих институтов и в связи с изложенным дол-

1/2009 Аудиторские ведомости

67
жен отражать культурные постулаты. Каждая культура породила особые схемы учета, сформированные многою гами постоянными и изменяющимися условиями, которые необходимо исследовать. Культура определяет организационную структуру, организационное поведение на микроуровне, бухгалтерскую среду, познавательный процесс индивидов, связанных с бухгалтерским учетом. Иными словами, культура влияет на все системы и процессы в стране, включая и систему учета.

В глобальном масштабе самым важным фактором, влияющим на организацию учетного процесса, является институциональная среда. Бухгалтерский учет воспринимается не как субъективный процесс, а, скорее, как социальное явление, связанное с политическими, экономическими и культурными аспектами. Система учета не является изолированной — напротив, она представляет собой институциональную среду каждой страны, окружена прочими социальными системами, например правовой или финансовой, которые также взаимодействуют с системой учета. «Институциональная окружающая среда характеризуется разработкой правил и требований, которыми должны соответствовать конкретные организации, если они стремятся быть легитимными и получать поддержку. Согласно институциональной теории люди живут в социально сконструированном мире, который наполнен общественными мнениями и правилами. В этом мире организации временно отстранены от ценностей, норм, правил, верований и принимаемых во внимание предложений, которые являются, по крайней мере, частично ими созданными. Создавая формальную структуру, которая придерживается ожидаемых норм и поведения в существующей окружающей среде, организации демонстрируют деятельность на достижение общепринятых целей [3, с. 506–542].

Таким образом, по своей природе системный подход к организации учетного процесса обеспечивает получение целого ряда преимуществ, основным из которых является интеграция многих подсистем, составляющих предприятие в целом. Учет стал универсальной технологией, позволяющей использовать возможности моделирующих программ, важным элементом социальной законности при контроле за деятельностью корпораций, признанным методом подтверждения ответственности бизнеса как перед государством и гражданами, так и перед самими предпринимателями.

ЛИТЕРАТУРА