

ОЦЕНКА И ФОРМИРОВАНИЕ КУЛЬТУРЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Е.А. Попова, М.И. Бажанова, Л.А. Ширшикова

Статья посвящена современной оценке культуры управленческого учета и ее дальнейшему развитию на примере акционерного предприятия. Особое внимание уделено процедурам и областям управленческого учета с позиций доверительности информационной среды предпринимательской деятельности. Особое внимание уделено формированию культуры управленческого учета, ориентированной на центры ответственности акционерного предприятия.

Ключевые слова: культура, менеджмент, управленческий учет, оценка, формирование, доверительность, прозрачность, информационное пространство, экономическая разведка.

В настоящее время интерес к феномену культуры необычайно высок. Объясняется это многими обстоятельствами. Современная цивилизация стремительно преобразует социальные и экономические институты.

В этой связи культура представляется как мера овладения людьми условиями своего бытия и средство человеческой самореализации.

В экономике известно понятие «хозяйственной культуры» как одной из особых (специализированных) сфер культуры, которая прямо связана с воспроизводством складывающихся в процессе хозяйственной деятельности отношений между людьми. По справедливому мнению О.Л. Леоновой, это своего рода промежуточное звено, необходимое для перехода от уровня всеобщего к уровню конкретного.

Дело в том, что существуют всеобщие экономические законы, регулирующие производство и обмен продуктов. Однако для понимания специфики их действия в данной конкретной стране чисто экономический подход обнаруживает определенную недостаточность. Выход из этого положения связан с введением в экономический оборот понятия «хозяйственной культуры».

На уровне хозяйствующего субъекта такого рода культуру называют «организационной культурой» хозяйствующего субъекта (или просто – культурой).

По своему содержанию, она является «мягким» фактором производства (в противовес с «жестким» – капиталу, труду, земле с построенными на ней зданиями и сооружениями). Соответственно, различают и два вида затрат: транзакционные и трансформационные. Причем первые далеко не всегда поддаются учету, поскольку связаны с культурой хозяйственной деятельности.

Такого рода культура является одним из четырех «измерений» стратегии работы с персоналом. К числу других измерений можно отнести людей, системы и организацию.

Культуру на уровне хозяйствующего субъекта подразделяют на организационную и деловую, а также культуру управления, которая может иметь отношение к различным ее функциям (направлениям). Это, например, может быть культура управленческого учета, о чем и будет идти речь в нашей работе.

Результаты исследования и их обсуждение. На рис 1 представлен обобщенный алгоритм работ по оценке и формированию культуры управленческого учета (КУУ). Он включает в себя ряд блоков: методологическое обеспечение, инвентаризация объектов и собственная оценка КУУ. Другим блоком является «функциональный подход к формированию культуры управленческого учета».

Ведя речь о методологии, можно отметить, что КУУ характеризует качественный аспект производственных отношений: низкий, средний, высокий. Ее можно определить как исторически определенный уровень развития экономических способностей субъектов экономических отношений, выраженный в формах цивилизованного экономического поведения и эф-

фективной экономической деятельности в сфере учета. Формы КУУ могут подразделяться по объектам, субъектам, организационной направленности.

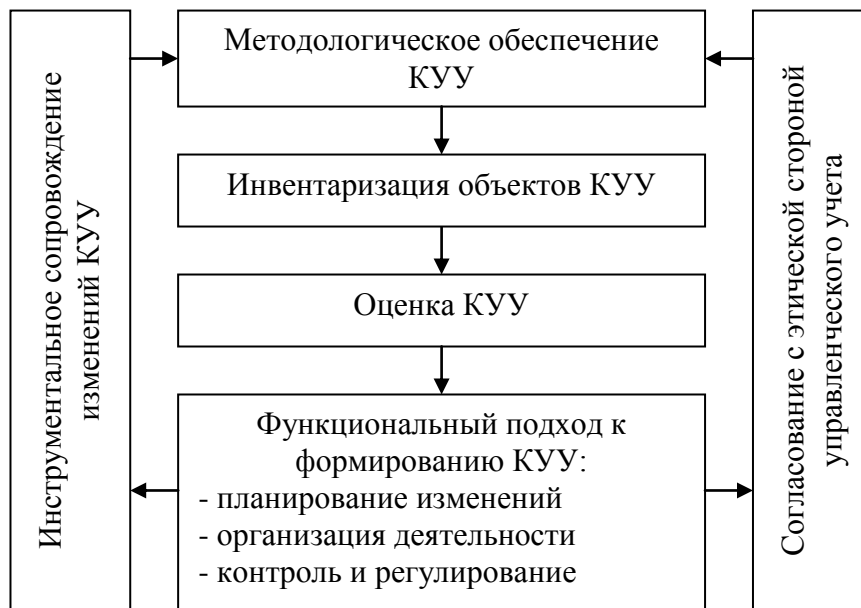


Рис. 1. Обобщенный алгоритм работ по оценке и формированию культуры управленческого учета (КУУ)

Подчеркнем, что вопросам методологии КУУ посвящено довольно много работ. При этом под учетом понимается система, целью которой является предоставление информации для управления бизнесом. Эффективность такого рода предоставления и определяет культуру управленческого учета. На любом предприятии предпринимательского типа она оценивается на основе принципов системного характера (адекватность системе управления, единство объектов управления и учета, наличие механизма взаимодействия финансового и управленческого учета). Речь также идет о составе и процедурах ведения учета, определяющих направления и способы ведения учета (Т.П. Карпова).

По мнению автора, объектом изучения в данном случае является учетная функция управления. С точки зрения культуры – это «отрасль научных знаний, которая пока находится в стадии своего развития» [4]. Подчеркнем также, что квинтэссенция управленческого учета состоит в содержании информации, содержащей максимальное число пользователей на разных уровнях управленческой иерархии.

Другая работа, созданная на основе германских учебников, дает системное представление об управленческом учете [3]. Автором выделено пять областей учета: основных средств (капитала), платежных средств, снабжения и инвестиционной деятельности в материальной сфере (наличие реального имущества и дебиторской задолженности), процесса преоб-

разования стоимости для определения издержек и выручки (выпущенной продукции), сбыта и прироста капитала.

В главе «Учет» автор отмечает: в немецком оригинале данная глава называется «Информация», что точнее отражает ее содержание, включающее не только учет, но и отчетность предприятия. «Бухгалтерский учет, – подчеркивает автор, – основа информационной системы предприятия. Поэтому он в качестве подсистемы включен в общую организацию предприятия ... Качество получаемой в результате этого информации зависит от построения учета, особенно от целенаправленного количественного отражения хозяйственных отношений». Это же качество, в свою очередь, определяет уровень культуры бухгалтерского управленческого учета.

Подчеркнем, что в условиях усиления конкуренции качество управленческого учета все более зависит от конкурентной (деловой) разведки, осуществляемой «силами» самого предприятия. Иначе ее можно назвать инструментом освоения информационного пространства, а следовательно, и конкурентных преимуществ.

Под конкурентной разведкой понимается легальный сбор и анализ информации относительно сильных сторон, уязвимых мест и намерений конкурентов. Это понятие следует отделять от промышленного шпионажа (и прежде всего – в этическом плане). О' Шонесси по этому поводу пишет: «Несмотря на все моральные соображения, экономический эффект осуществления промышленного шпионажа может быть исключительно высоким и намного превосходить последствия уголовного преследования за подобную деятельность» [7].

Интерес в этом плане представляет и мнение А.И. Доронина [2]. По его мнению, политическая, экономическая и социальная обстановки в нашей стране меняется так резко, что официальных средств наблюдения за окружающей средой становится недостаточно. Поэтому для адекватного реагирования на влияние окружающей среды и обеспечение успеха в конкурентной борьбе предприятию необходима система экономической разведки. Она (эта система) не просто решает вопросы накопления данных и выдачи отчетов. «Главная ее задача – обеспечение лиц, принимающих управленческие решения, такой информацией, которая помогла бы выбрать оптимальный вариант решения стоящей перед предприятием проблемы».

Речь идет о целенаправленном сборе общедоступной информации из разных источников – важном элементе культуры управленческого учета. И именно об этом будет идти речь ниже, что расширяет представление о рассматриваемой нами теме исследования.

По мнению А.И. Татаркина, система экономической разведки (в отличие от промышленного шпионажа) должна работать легитимно, т.е. без обращения к неэтичным (незаконным) методам сбора информации [10]. При этом следует исходить из предположения, что конкуренты также мо-

гут иметь разведорганы и прибегать к ее получению, что предполагает наличие системы экономической контрразведки предприятия.

Особенностью данной работы является также «привязка» к культуре управленческого учета и такого направления действий, как обеспечение прозрачности бизнеса, т.е. возможности получения объективной и целостной информации на всех уровнях управления в ограниченные сроки без создания конфликтной ситуации.

Благодаря прозрачности в рамках предприятия обеспечивается некая доверительная информационная среда (единое информационное пространство). А это, в свою очередь, во многом определяет культуру управленческого учета [8].

Особый акцент в нашей работе мы делаем на требования к информации центров ответственности (рис. 2). Эта информация должна быть современной, регулярной, емкой и сравнительно простой. Она должна обеспечивать первичный анализ отклонений и взаимосвязь с другими уровнями управления бизнесом.

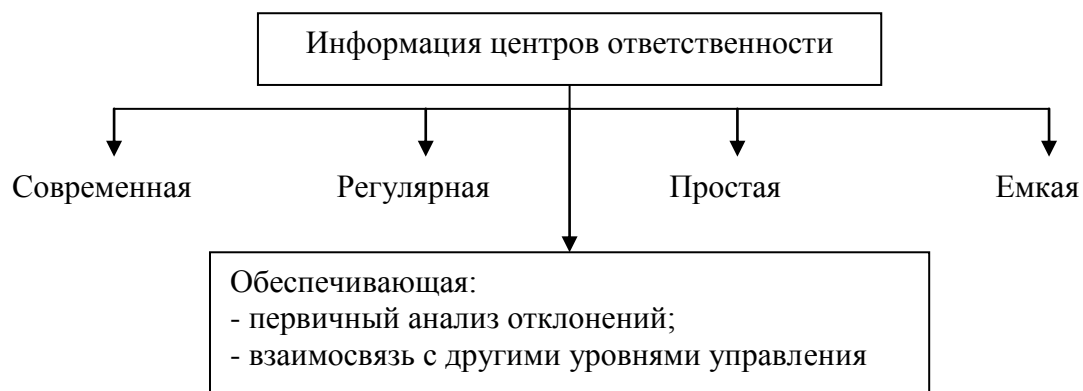


Рис. 2. Требования к информации центров ответственности

В рамках управленческого учета рассматриваются также вопросы бюджетирования как метод планирования издержек. Их ожидаемая величина включается в смету с расчетом на различные уровни деловой активности центров ответственности.

Эта смета готовится на основе анализа поведения постоянных и переменных издержек. Она позволяет перерасчитывать закладываемые статьи издержек в зависимости от достигнутого уровня объемных показателей, воздействующих на данные статьи. Приведем пример (табл. 1).

Нормативно издержки применяются в управленческом учете в тех центрах ответственности, в которых контролируются постоянные издержки производства на выпуск продукции. В других случаях целесообразно использовать гибкие сметы, в которых издержки зависят от объема выпуска продукции.

Таблица 1

Бюджетирование в системе управленческого учета

Статьи издержек	Смета	Факт	Отклонения	
			Экономия	Перерасход
Переменные:				
– материалы	45 703	45 300	403	–
– оплата труда	26 470	25 900	570	–
Постоянные:				
– амортизация	12 500	12 750	–	250
– содержание помещений	3 800	3 950	–	150
– содержание управленческого персонала	13 900	13 900	300	–
Итого	102 673	101 800	1 273	400

Эффективным методом управленческого учета при планировании и оценке результатов по центрам прибыли является разделение издержек по себестоимости и расходам определенного (расчетного) периода. Раздельный учет переменных (себестоимость) и постоянных издержек (управленческих и коммерческих) позволяет правильно распределить ожидаемые и фактические результаты по центрам ответственности. Первые формируются в производственных, а вторые – в сбытовых центрах ответственности.

На рис. 3 представлена иерархия обратной связи в управленческом учете. Речь идет о сокращении объема информации при переходе от оперативного уровня управления к тактичному уровню, а затем – к стратегическому.



Рис. 3. Иерархия обратной связи в управленческом учете:
1, 2 и 3 – уровни управления, соответственно:
оперативный, тактический и стратегический

Организационная схема управленческого учета определяется пятью основными элементами (рис. 4). Каждый из них обеспечивает систему внутреннего учета и контроля. Это минимальное число элементов, по которым необходима достаточная информация обратной связи.



Рис. 4. Организационная схема управленческого учета

Информационные системы в управленческом учете. Информационная система – основное техническое средство переработки информации и проведения аналитических расчетов. Процессы, обеспечивающие ее работу, условно можно представить следующим образом (рис. 5).

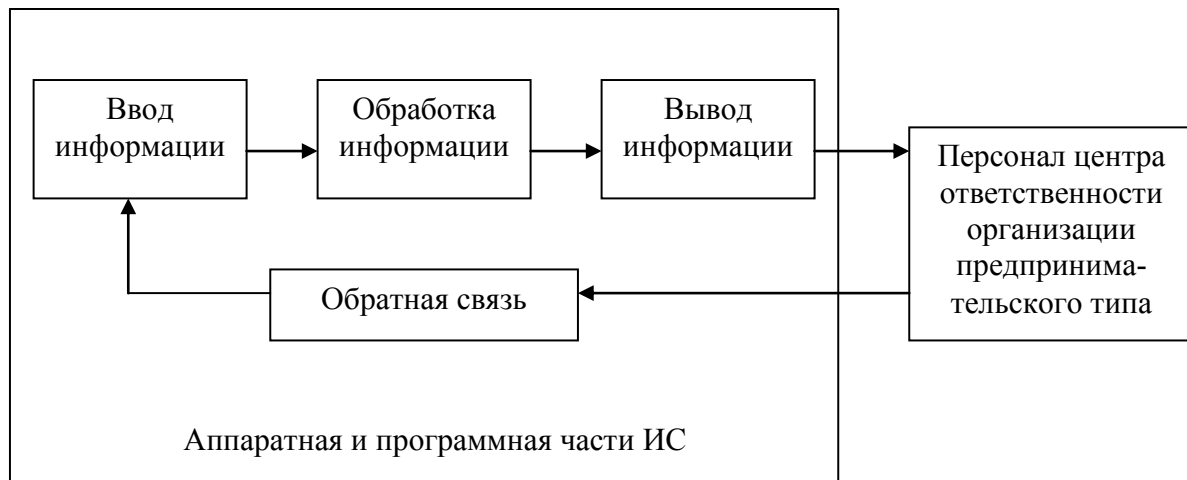


Рис. 5. Процессы в информационной системе (ИС) центра ответственности

Оценка эффективности процессов ИС в управленческом учете определяется качественными и количественными критериями. К числу первых можно отнести:

- качественно иной уровень работы системы внутреннего контроля;
- прозрачность учета для оценки рисков пользователей отчетности;
- возможность осуществления оперативного компьютерного аудита и маркетинга.

Количественные критерии связаны с увеличением прибыли за счет улучшения качества управленческого учета. Здесь наблюдается «прямой»

экономический эффект за счет роста продаж, оптимизации запасов и увеличения оборачиваемости финансовых ресурсов. Иными словами, выгода от внедрения ИС представляет собой две составляющие: организационную и экономическую. Каждая из них, в свою очередь, определяет культуру управленческого учета.

В табл. 2 представлены организационно-методические принципы бухгалтерского управленческого учета с позиций оценки его культуры. Эти принципы формируют процедуры ведения учета, определяющие направления и способы его ведения.

С позиции культуры важны учетные данные, удовлетворяющие пользователей на разных уровнях управления.

Управленческий учет представляет собой охват: управления затратами, бюджетирования, части бухгалтерского учета. Его также можно органически связать с «директ-костингом» (и прежде всего прозрачностью и целостностью информации на всех уровнях управления). И здесь важную роль играет Global GAAP, а также отраслевые стандарты и требования к информации со стороны конкретной организации предпринимательского типа.

Таблица 2

Организационно-методические принципы
управленческого учета с позиций оценки его культуры

Обусловленные требованиями культуры управленческого учета	Формирующие состав и процедуры ведения управленческого учета производства	Определяющие направления и способы ведения управленческого учета
1. Непрерывность деятельности, осуществляемой акционерным предприятием. 2. Уместность. 3. Существенность 4. Достоверность. 5. Учет по себестоимости. 6. Периодичность. 7. Соответствие доходов и расходов. 8. Охват деловых процессов	1. Единство единиц измерения в планировании и учете производственного процесса. 2. Преемственность и многократность использования первичной и промежуточной информации. 3. Полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета. 4. Нормативный и бюджетный контроль за движением производства, нарастанием затрат и результатами от производства. 5. Логичность формирования показателей внутренней отчетности, отражающих коммуникационную связь между уровнями и объектами управления.	1. Периодичность отражения производственного и коммерческого циклов. 2. Учет по процессам видов деятельности предприятия. 3. Учет затрат на основе движения продукта. 4. Соответствие доходов и расходов на основе временной определенности фактов хозяйственной деятельности. 5. Признание результатов деятельности структурных подразделений предприятия.

Заключение

1. Культура управленческого учета – это высокий (наиболее передовой, прогрессивный) уровень управленческого учета. Как отмечалось выше, благодаря данному уровню управленческий аппарат предприятия оперативно обеспечивается достоверной информацией, без чего его деятельность просто невозможна. Укажем также на следующее. Наличие не скрываемой от конкурентов и скрываемой информации. Последняя, в свою очередь, может подразделяться на незаконно и законно скрываемую. И чем меньше объем первой, тем большей «прозрачностью» обладает данный бизнес. Формирование культуры управленческого учета при этом состоит в достижении максимально возможной прозрачности бизнеса при усилении роли службы безопасности в осуществлении предпринимательской деятельности.

2. В современных условиях традиционный управленческий учет не удовлетворяет требованиям развития производства и возросшей конкуренции. Особую роль играет и то, что: практика управленческого учета теряет самостоятельность, следуя за требованиями финансового учета, и приобретает финансовый характер; управленческий учет почти полностью фокусируется на внутренних аспектах деятельности предприятия и не уделяет внимания внешней среде (нередко при этом поставляется дезориентирующая информация, непригодная для принятия управленческих решений).

3. По справедливому мнению некоторых авторов, с развитием динамичных процессов в воспроизводстве развивается и управленческий учет: от традиционного производственного учета к прогрессивному или стратегическому управленческому учету. «Происходит расширение функций и объектов управленческого учета ... стратегический управленческий учет определяется как потенциальное направление развития, которое повысит значение управленческого учета. Он сосредоточивается на стратегических перспективах организации» [1].

4. Культура управленческого учета связана также с этическими нормативами, определяющими ответственность бухгалтеров-аналитиков за собственную компетентность в вопросах функционирования учетной системы, анализа и контроля финансовой и производственно-коммерческой деятельности предприятия. К вариантам поведения, запрещенным этическими нормативами, относят: нарушение законов в целом, мошенничество, раскрытие секретов компании, использование информации, полученной в доверительной беседе от членов «своей» группы, противоправное поведение ради интересов фирмы [5].

5. Обращает на себя внимание отсутствие методологической базы оценки данного вида культуры, под которой понимается прогрессивная творческая деятельность людей во всех сферах национальной экономики. Кроме того, следует учитывать традиции и исторические предпосылки

развития бизнеса в нашей стране. Знание всего этого может помочь современным руководителям (собственникам) осознать причины и возможные последствия многих принимаемых ими решений и поступков поставщиков и потребителей продукции (услуг).

Библиографический список

1. Валебникова, Н.В. Современные тенденции управленческого учета / Н.В. Валебникова, И.П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 16–23.
2. Доронин, А.И. Экономическая и информационная безопасность / А.И. Доронин. – Тула: Гриф и К°, 2000. – 302 с.
3. Дятел, Е.П. Экономика предприятия. Тезаурус / Е.П. Дятел. – Екатеринбург: УрГЭУ, 2000. – 190 с.
4. Карпова, Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования: автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Т.П. Карпова. – М.: ВЗФЭИ, 2004. – 48 с.
5. Лутфуллин, Ю.Р. Менеджмент: культура управленческого учета / Ю.Р. Лутфуллин, А.Н. Попов. – Уфа: БГАУ, 2004. – 147 с.
6. Мескон, М.Х. Основы менеджмента / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури; пер. с англ. – М.: Дело, 1992. – 702 с.
7. О'Шонесси Дж. Конкурентный маркетинг: стратегический подход / Дж. О'Шонесси; пер. с англ. – СПб.: Питер, 2001. – 268 с.
8. Попова, А.А. Бухгалтерское дело в физкультурно-спортивной организации / А.А. Попова. – Челябинск: УралГУФК, 2014. – 82 с.
9. Попова, Е.А. Бухгалтерский управленческий учет / Е.А. Попова, Г.Н. Пряхин, Н.В. Банатурский. – Екатеринбург: УрГЭУ, 2003. – 26 с.
10. Татаркин, А.И. Роль науки в наращивании конкурентных преимуществ (становление конкурентных преимуществ инновационного характера) / А.И. Татаркин // Проблемы модернизации высшего экономического образования в России. – Екатеринбург: УрГЭУ, 2003. – С. 21–31.
11. Чижов, М. Мифы и легенды об управленческом учете / М. Чижов, Е. Чижова, Н. Воробьев // Неэкономика и стратегии развития российских рынков: сб. трудов. – Киров: ВСЭИ, 2004. – С. 205–208.

[К содержанию](#)