

МЕТОДОЛОГИЯ РАСПОЗНАВАНИЯ И СТРУКТУРИРОВАНИЕ ОБЪЕКТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

С. В. Булгакова

Воронежский государственный университет

Исследование структуры и ресурсов управленческого учета относится к числу проблемных вопросов. В основе существования данной проблемной ситуации находится противоречие между потребностями определения логики построения в сочетании с выбором ресурсов реализации управленческого учета и ограниченными возможностями (способами) по распознаванию, прежде всего, элементов структуры управленческого учета. В результате несформированная необходимостью совокупность объектов обуславливает ряд методологических и организационных проблем управленческого учета. Поэтому методология распознавания объектов управленческого учета рассматривается нами в качестве одного из основных инструментов познания СУУ, поскольку использование процесса распознавания (опознавания, выявления) позволяет применить научный подход к исследованию сущности объектов управленческого учета.

Методология распознавания предполагает получение выходной информации о принадлежности исследуемого объекта управления к определенному классу на основании входной информации об элементе исследуемой среды на базе использования специально разработанного метода преобразования входной информации в выходную. Процесс распознавания включает несколько этапов, которые в отношении выявления объектов управленческого учета нами структурированы следующим образом:

1) формирование *цели* распознавания объектов управленческого учета;

2) *фильтрация* объектов управленческого учета из совокупности компонентов внутренней среды СУУ;

3) установление *принципов* распознавания объектов управленческого учета, формулирование *признаков* их группировки;

4) выявление *информации (сведений)* о каждом выделенном объекте управленческого учета, его взаимосвязях и совокупности объектов в целом;

5) *анализ информации* об установленных объектах управленческого учета;

6) осуществление *процедур отнесения* объектов управленческого учета к определенному классу;

7) *интерпретация информации* о результатах распознавания объектов управленческого учета.

Данная последовательность положена в основу разработанного нами алгоритма распознавания объектов управленческого учета, который определяется как совокупность вышеназванных связанных между собой блоков, осуществляющих получение и преобразование входной информации о неизвестном объекте управленческого учета в выходную — информацию о его принадлежности к определенному классу (группе, типу, виду) объектов. Данные блоки определены нами, исходя из этапов осуществления процесса распознавания. Их содержание представлено в таблице.

Рассмотрим содержание каждого из данных блоков в отдельности.

Цель процесса распознавания объектов управленческого учета состоит в разработке совокупности (перечня) объектов СУУ, структурированных на классы (группы, типы, виды) в соответствии с установленными признаками, для использования в качестве методологической основы организации управленческого учета в организации.

Фильтрация объектов управленческого учета предполагает установление разновидности элементов, включаемых во множество

Описание блоков распознавания объектов управленческого учета

Блоки	Содержание блоков
1. Формирование целей распознавания объектов управленческого учета	Предполагает: — установление назначения процесса распознавания; — описание сущности, актуальности, условий возникновения необходимости в распознавании объектов СУУ; — отражение направлений использования результатов распознавания. Цели выявления объектов управленческого учета рассматриваются ориентирами при определении типа (назначения) этих объектов
2. Фильтрация объектов управленческого учета	Предусматривает определение предмета для распознающей системы. Выявляется и конкретизируется множество реальных и потенциальных для рассмотрения в будущем объектов СУУ. Определяется, какие именно элементы внутренней среды рассматриваются как объекты, ориентированные на процесс познания сущности управленческого учета. Устанавливается предполагаемый перечень объектов СУУ
3. Формирование принципов распознавания объектов управленческого учета	Отражает формулировку критериев (признаков), служащих основанием группировки множества объектов СУУ на классы (группы, типы, виды). Позволяет определить базисы классификации объектов СУУ
4. Получение информации об объектах управленческого учета	Предусматривает изучение свойств, состава, характеристик, параметров, взаимосвязей объектов СУУ. Исследование проводится с использованием методов наблюдения, измерения, регистрации, обработки, передачи данных об объектах СУУ
5. Анализ информации об объектах управленческого учета	Предполагает нахождение рационального способа подразделения множества объектов СУУ на классы (группы, типы, виды). Предусматривает: — разработку алфавитов классов (Классификаторов) объектов СУУ; — формирование словаря признаков (Справочников) объектов СУУ, позволяющих однозначно описать классы (группы, типы, виды) объектов СУУ на языке их признаков
6. Осуществление процедур классификации объектов управленческого учета	Предполагает идентификацию: — свойств и иных характеристик объектов СУУ (реализация 4-го блока процесса распознавания объектов СУУ); — признаков объектов СУУ по Классификатору и Справочнику (реализация 5-го блока процесса распознавания объектов СУУ). Делается заключение о принадлежности объектов СУУ к определенному классу (группе, типу, виду)
7. Интерпретация информации о процессе распознавания объектов управленческого учета	Осуществляется предоставление информации процесса распознавания объектов СУУ во внутреннюю среду для использования

распознавания системой выявления объектов управленческого учета. Это могут быть как реально существующие, так и потенциально возможные в будущем объекты СУУ.

Исследование более 50 отечественных и зарубежных источников, опубликованных с начала 90-х гг. XX в., показало множественность точек зрения авторов на перечень объектов управленческого учета, отсутствие четкой структурированности последних,

недостаточную обоснованность выбора терминологии для их обозначения, многообразие и неоднородность подходов к их группировке. Приоритетную позицию среди этих объектов занимают затраты, которые подразделяются по:

- видам, местам возникновения, носителям [4, 6, 8, 9, 18];
- экономическим элементам и статьям [2, 5, 9, 13];

— способу включения в себестоимость (прямые — косвенные), отношению к объему деятельности (переменные — постоянные), либо производственному процессу (основные — накладные, производственные — непроизводственные) [2, 3, 5, 11, 17] и т.п.

К инновационным группировкам затрат относится их представление:

- в виде целевых [3, 8] и функциональных [3, 12, 16] затрат;
- на стадиях жизненного цикла продукта [1, 13, 15];
- на качество [1, 3, 13, 15];
- по видам (сферам) деятельности [1, 3, 13, 14, 15, 18];
- по процессам [1, 2, 3, 5, 14].

Свидетельством длительной неразрешенности проблемы терминологической неупорядоченности является идентификация таких объектов управленческого учета, как затраты, издержки, себестоимость, расходы. Проблема усугубляется в связи с необходимостью адекватно интерпретировать категории стоимости, цены и ценности.

Возникновение новых управленческих технологий обуславливает разработку модернизированных способов калькулирования себестоимости, в связи с чем совершенствуется такой объект управленческого учета, как калькуляционные системы. Новейшие из них — ABC, JIT/CANBAN, TQM — исследованы в работах [1, 3, 5, 14]. Кроме того, технологические усовершенствования управленческого процесса приводят к возникновению новых объектов управленческого учета — специальный заказ, портфель заказов, конкурентные товары/услуги и т.п. [1].

Актуализация исследования такого объекта управленческого учета, как ресурсы, обуславливается необходимостью оценки эффективности деятельности, которая в экономике организации основывается на двух подходах:

- 1) при неизменном количестве ресурсов организация добивается получения максимальной выручки (дохода);
- 2) при неизменности выручки (дохода) организация стремится к минимизации потребления ресурсов.

В любом из этих случаев речь идет об ограниченности ресурсов экономического субъекта. Поэтому задача сводится не только к рациональному их использованию, но,

прежде всего, к верному определению их структуры. Ресурсы как объект управленческого учета исследовались в работах [13, 15], где они обобщались в виде материальных, трудовых, финансовых, организационных, информационных и т.п. ресурсов. В свою очередь, материальные ресурсы могут быть представлены основными средствами, нематериальными активами, а также материальными запасами (производственными, транспортными, товарными, сбытовыми, запасами готовой продукции, запасами незавершенного производства). Трудовые ресурсы подразделяются по категориям персонала, на найм, обучение, повышение квалификации и т.п., финансовые ресурсы — с выделением финансовых вложений, денежных средств (в кассе и на счетах в банках), дебиторской и кредиторской задолженности, прочих денежных средств. Организационные ресурсы могут быть представлены производственным и непроизводственным потенциалом организации, ее производственными мощностями. С нашей точки зрения исследование объектов управленческого учета в основополагающих бухгалтерских категориях — активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, результаты, хозяйственные операции — позволяет построить более логичную структуру не только ресурсов организации, но и других объектов СУУ.

Перспективной в плане выявления объектов управленческого учета представляется разработка Николаевой—Шебека [10], которые в качестве объектов управленческого учета рассматривают объекты управления (структурные единицы, ресурсы, процессы, показатели) и функции управления (планирование, контроль, организация, принятие решений, коммуникация), объединенные в т.н. управленческую матрицу. Использование управленческой матрицы позволяет видеть, каким образом управленческие функции реализуются в объектах управления.

Следует отметить, что множественность подходов к фильтрации объектов управленческого учета и их неоднородность не позволили к настоящему времени разработать научно обоснованный их перечень. В качестве предварительного перечня объектов управленческого учета нами рассматриваются: затраты, себестоимость, активы, обяза-

тельства, капитал, доходы, расходы, результаты, цены, ресурсы, инвестиции, качество, ассортимент, объемы производства и продаж, бюджеты (сметы), отклонения, центры ответственности, сегменты бизнеса (деятельности), виды (сферы) деятельности, процессы (бизнес-процессы), внутренняя управленческая отчетность.

Этот перечень не является закрытым, подтверждает, что однозначного состава объектов управленческого учета быть не может. Для того, чтобы он имел научно обоснованный характер, важно установить, в соответствии с какими принципами могут быть определены реальные и потенциальные объекты управленческого учета.

Формирование принципов распознавания объектов управленческого учета предполагает выработку информации о способах осуществления группировки множества объектов СУУ на определенные классы (группы). Основу для генерации принципов распознавания этих объектов обеспечивают цели создания распознающей системы. Ее назначение состоит в решении вопросов: «Для чего необходимо распознавание объектов управленческого учета?», «Каким образом

предполагается использовать результаты распознавания?».

В этой связи проводить распознавание объектов управленческого учета нами предполагается, исходя из:

1) реализации таких управленческих функций, как учет, принятие решений, планирование, контроль, организация («управленческий принцип»);

2) использования общепринятых бухгалтерских категорий — активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, результаты, хозяйственные операции («бухгалтерский принцип»).

Общая схема структурирования объектов управленческого учета на базе функций управления представлена на рисунке.

Получение информации об объектах управленческого учета осуществляется на основе выявления их свойств, характеристик и формулирования определений объектов управленческого учета. По сути, представляет собой разработку понятийного аппарата, поскольку характеристика объектам СУУ дается через их терминологические определения. Учитывая, что эти характеристики должны быть адекватны экономичес-



Рис. Принципиальная схема структурирования объектов управленческого учета

ким реалиям и отражать тенденции развития, определения должны быть сформулированы на основе общеэкономических принципов без жесткой ориентации на действующее бухгалтерское законодательство.

Считаем, что терминологические определения должны быть даны всем объектам управленческого учета в разрезе их классов (групп). Для их описания возможно использовать нормы внешнего законодательства, специальную научную и практическую литературу. Формулировки определений объектов управленческого учета могут носить авторский характер, однако они должны исключать любую терминологическую неточность, прежде всего, в отношении учетно-калькуляционных объектов.

Анализ информации об объектах управленческого учета позволяет осуществить их подразделение по установленным классам (группам, типам) в соответствии с определенными классификационными признаками. В этой связи разрабатываются Классификатор объектов управленческого учета и Справочник признаков объектов управленческого учета.

Классификатор содержит описание формального построения системы объектов управленческого учета, т.е. включает перечень разделов и подразделов, их содержание, а также отражает методологические подходы к классификации этих объектов. В [10] предлагаются два методологических подхода к построению такого Классификатора:

- 1) применять иерархические уровни детализации классифицируемых объектов;
- 2) использовать классификационные признаки при детализации объектов.

Для конкретизации объектов управленческого учета целесообразны оба подхода. В частности, по признаку функций управления разделы Классификатора объектов управленческого учета будут иметь вид:

Раздел 1. Учетно-калькуляционные объекты управленческого учета.

Раздел 2. Учетно-аналитические объекты управленческого учета.

Раздел 3. Планово-бюджетные объекты управленческого учета.

Раздел 4. Контрольные объекты управленческого учета.

Раздел 5. Организационные объекты управленческого учета.

По иерархическому признаку представленные разделы разделяются на подразделы, например:

Раздел 1. Учетно-калькуляционные объекты управленческого учета.

1.1. Затраты.

1.2. Себестоимость.

В свою очередь подразделы детализируются по классификационному признаку:

Раздел 1. Учетно-калькуляционные объекты управленческого учета.

1.1. Затраты:

- по экономическим элементам (описание этого признака);
- по статьям (описание этого признака) и т.д.

По объекту «Затраты» может выделяться несколько десятков классификационных признаков, однако его группировку с точки зрения рациональности учета целесообразно осуществлять на основе лишь нескольких (как правило, не более 5) признаков, признаваемых существенными.

Справочник объектов управленческого учета представляет собой детальный, конкретный перечень всех выделенных в организации объектов управленческого учета с указанием их идентификационных номеров (кодов). Например:

Раздел 1. Учетно-калькуляционные объекты управленческого учета.

1.1. Затраты:

- по экономическим элементам:
 - материальные затраты,
 - затраты на оплату труда,
 - амортизация,
 - прочие затраты.

В литературе распознавание объектов управления рекомендуется производить на основании детерминированных, логических, вероятностных (стохастических) и структурных (лингвистических, синтаксических) признаков [7], а также детализировать объекты с помощью некоторого количественного измерения удельного веса их составных частей, в частности, методом ABC-анализа [10]. Последний является наиболее целесообразным для сугубо лингвистических признаков, применяемых к описанию объектов управленческого учета.

Осуществление процедур классификации объектов управленческого учета основывается

ся на практической реализации алгоритма распознавания этих объектов на базе идентификации их признаков и определений.

Интерпретация информации процесса распознавания объектов управленческого учета заключается в возможности организации управленческого учета как системы исходя из детально классифицированных ее объектов.

Рассмотренный процесс распознавания объектов управленческого учета обеспечивает их системное структурирование, научно обоснованную группировку и применим не только к реальным, но и к потенциальным объектам СУУ. Классификатор и Справочник объектов управленческого учета представляют собой экономические таблицы, которые по аналогии с таблицей химических элементов Д. И. Менделеева обеспечивают отражение содержания возможных к распознаванию в будущем объектов управленческого учета.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Апчерч, А.* Управленческий учет: принципы и практика. / А. Апчерч : пер. с англ. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 952 с.; ил.
2. *Вахрушина, М.А.* Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.
3. *Друри, К.* Управленческий и производственный учет / К. Друри : пер. с англ. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 1071 с.
4. *Ивашкевич, В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. — М. : Юристъ, 2003. — 618 с.
5. *Каверина, О.Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 352 с.
6. *Манн, Р.* Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер : пер. с нем. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 304 с.
7. *Мыльник, В.В.* Исследование систем управления / В. В. Мыльник, Б. П. Титаренко, В. А. Волочиенко. — 3-е изд. — М. : Академический Проект, Трикста, 2004. — 352 с.
8. *Мюллендорф, Р.* Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр : пер. с нем. — М. : ФБК-ПРЕСС, 1996. — 160 с. : ил.
9. *Николаева, С.А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика / С. А. Николаева. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 128 с.: ил.
10. *Николаева, С.А.* Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции. Практика разработки / С. А. Николаева, С. В. Шебек. — М. : Книжный мир, 2002. — 333 с.
11. *Николаева, О.Е.* Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. — М. : УРСС, 1997. — 368 с.
12. *Райан, Б.* Стратегический учет для руководителя / Б. Райан. : пер. с англ. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 616 с.
13. Управление затратами на предприятии / [под ред. Г. А. Краюхина]. — СПб. : Бизнес-Пресса, 2000. — 277 с. : ил.
14. Управленческий учет по формуле «три в одном» / Г. Ю. Касьянова, С. Н. Колесников. — М. : Статус-Кво 97, 1999. — 328 с.
15. *Фольмут, Х.* Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Фольмут : пер. с нем. — М. : Финансы и статистика, 2001. — 288 с. : ил.
16. *Шанк, Дж.* Стратегическое управление затратами / Дж. К. Шанк, В. Говиндараджан : пер. с англ. — СПб. : Бизнес Микро, 1999. — 288 с.
17. *Шим, Дж.* Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел : аер. с англ. — М. : Финиль, 1996. — 344 с.
18. *Яругова, А.* Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яругова : пер. с польск. — М. : Финансы и статистика, 19991. — 241 с.