

АРХИТЕКТОНИКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ВУЗЕ

© 2010 Е.М. Егорова*

Ключевые слова: управление в вузе, система управленческого учета, элементы системы управленческого учета.

Предлагается организация системы управленческого учета в вузах как совокупности целостно функционирующих, взаимосвязанных элементов: системы сбалансированных показателей, бюджетирования, ориентированного на результат, классификации и учета затрат, калькулирования, внутреннего контроля, управленческой отчетности, управленческого анализа и подготовки информации для принятия эффективных управленческих решений.

Современное управление в вузах требует создания новой информационной системы, в которой формируется, моделируется, интерпретируется информация, имеющая ценность для принятия эффективных управленческих решений, определяющих будущее состояние вузов и их место на экономическом и образовательном поле.

Мысль Р. Обера: “Бухгалтерский учет – это информационный инструмент на службе управления предприятием”¹, получает все большее признание и в сфере высшего профессионального образования. Поэтому организацию системы управленческого учета в вузах следует рассматривать как необходимое и логическое следствие эволюционного развития бухгалтерского учета в системе высшей школы.

Системный подход к исследованию объекта, вообще, а управленческого учета в вузе, в частности, исходит из того, что рассматриваемая совокупность объектов и явлений, понимаемая как система, состоит из некоторого числа особым образом организованных подсистем, каждая из которых обладает известной степенью независимости, но в целом все подсистемы определенным образом связаны, что приводит их взаимодействие к некоторым общим результатам. Представление исследуемого объекта в виде системы и подробный анализ его архитектуры облегчают изучение и моделирование действительности².

В самом общем виде система (от греческого *systema* – целое, составленное из частей) – “это набор взаимосвязанных и взаимозависимых частей, составленных в таком

порядке, который позволяет воспроизвести целое”³.

Любая система, как известно, может быть рассмотрена как элемент системы более высокого порядка, в то время как ее элементы могут выступать в качестве системы более низкого порядка.

В нашем случае система управленческого учета вуза, согласно существующим научным подходам, является подсистемой системы бухгалтерского учета вуза; в свою очередь, система бухгалтерского учета является элементом информационной системы вуза, а информационная система является подсистемой управления вузом в целом.

Анализируя позиции различных авторов по составным частям управленческого учета, следует заключить, что наблюдается разногласия, нет четкого и целостного представления системы управленческого учета в разрезе ее элементов, степени их взаимосвязанности и взаимообусловленности.

Мы определяем систему управленческого учета в вузе как совокупность целостно функционирующих, взаимосвязанных элементов: системы сбалансированных показателей, бюджетирования, ориентированного на результат, классификации и учета затрат, калькулирования, внутреннего контроля, управленческой отчетности, управленческого анализа и подготовки информации для принятия проблемных управленческих решений (см. рисунок).

Иными словами, нами предложен полный учетно-информационный инструментарий, позволяющий управленческому персоналу вуза действовать, реализуя взаимосвязь меж-

* Егорова Екатерина Михайловна, кандидат экономических наук, доцент Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии. E-mail: eaob09@yandex.ru.



Рис. Архитектоника системы управленческого учета в вузе

ду целями и миссией вуза, средствами их достижения и результатами деятельности.

Правомерность и аргументация такого подхода к определению структуры (архитектоники) управленческого учета в вузе основаны на его информационной экспансии в другие смежные области экономической работы - функции управления, где учет выступает как один из инструментов, в интегрированном виде, при подготовке информации для внутренних пользователей.

В предложенной нами системе управленческого учета системно взаимодействуют все его составные элементы, и каждый обладает особыми качествами, исключение которых снижает общий потенциал и эффективность информационной системы. Только вместе они формируют систему внутренней информации, обеспечивающую эффективное управление вузом. "При правильном применении система обслужит все основные функции менеджера... Полезные функции "рулевого колеса" менеджмента и применение управленческого учета к реализации каждой функции состоят: в планировании, направлении, контроле, координации, оценке, подчиненных, компенсации, обмене информацией, организационной эффективности, мотивации персонала"⁴.

Рассмотрим подробнее перечисленные элементы предлагаемой системы управленческого учета в вузе.

Итак, *первый* рассматриваемый нами элемент системы управленческого учета - систе-

ма сбалансированных показателей, представляющая собой важный инструмент стратегического управления, позволяющий реализовать стратегию, ориентированную на качество и постоянное улучшение всех видов деятельности вуза, всех его бизнес-процессов.

Система сбалансированных показателей необходима вузу для: организационной выверки на соответствие целям и миссии; развертывания ограниченных ресурсов в соответствии со стратегией; интеграции стратегических целей, выраженных в бюджете, с учетом затрат и деятельности; измерения достижения поставленных целей (результативность и эффективность); ориентации вуза на интересы потребителя образовательных услуг; снижения сложности управления бизнес-процессами за счет анализа взаимосвязей причинно-следственных связей; сбалансированного управления согласно качественным и экономическим факторам; развития вуза и потенциала сотрудников.

Второй элемент системы управленческого учета - бюджетирование, ориентированное на результат, расцениваемое нами как основа важной управленческой функции планирования, как самая эффективная, на сегодняшний день, форма финансового планирования и управления, позволяющая максимально точно конкретизировать цели вуза и выражать их в финансовых терминах, в денежном измерении.

Основным объектом бюджетирования в вузе является финансовая деятельность по

обеспечению всех бизнес-процессов: инновационного, инвестиционного, образовательного, научного, хозяйственного и др. Для современного вуза, как и для любой другой организации, важна оценка будущего финансового состояния, количественного измерения запланированных результатов и установленных целей в рамках бюджета - финансового плана.

Роль бюджетирования в системе управленческого учета вуза заключается в том, чтобы представить необходимую финансовую информацию на предстоящий период, показать движение денежных средств, финансовых ресурсов, счетов и активов вуза в максимально удобной форме для управленца (менеджера), представить соответствующие показатели хозяйственной деятельности в наиболее приемлемом для принятия эффективных управленческих решений виде.

Система бюджетирования вуза позволяет осуществлять: стратегическое финансовое планирование, базирующееся на использовании системы *сбалансированных* показателей; среднесрочное бюджетирование проектов и программ, направленных на повышение финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности вуза; финансовую стратегию вуза на основе применения элементов программно-целевого подхода; представление релевантной информации для принятия управленческих решений, с целью *повышения* результативности деятельности вуза.

Третий элемент системы управленческого учета - классификация и учет затрат, калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

“Точная информация о затратах, - как утверждают Дж. Шанк и В. Говиндараджан, - дает компании преимущество в конкуренции”⁵.

Учет затрат и калькулирование образовательных услуг (продукции, работ) в вузе предполагают: экономическое обоснование классификации затрат и их группировки для исчисления себестоимости образовательных услуг (продукции, работ); определение и четкое разграничение затрат, включаемых и не включаемых в себестоимость образовательных услуг; разработку и обоснование методов стоимостной оценки каждого элемента затрат, распределение их между законченным образовательным циклом и незавершен-

ным образовательным процессом, распределение косвенных расходов, определение объема калькулируемых услуг, видов калькуляционных единиц, установление периодичности (сроков) калькулирования.

Классификации затрат в вузе служит важным элементом и принципом организации управленческого учета, ее главная цель заключается в удовлетворении информационных потребностей внутренних (и внешних) пользователей. Она позволяет выявить объективно существующие группы затрат, процессы формирования издержек и взаимоотношения между их отдельными частями, целенаправленно осуществлять эффективное управление образовательным (научным, хозяйственным, производственным и т.д.) процессом.

Объектами учета затрат в системе управленческого учета являются статьи и экономические элементы затрат, структурные подразделения (места возникновения затрат; центры затрат - наиболее важные для управления группировки затрат; носители затрат - виды выпускаемой продукции, работ и услуг).

На наш взгляд, метод учета затрат и метод калькулирования - единый процесс. Именно через призму такого единообразного подхода мы рассматриваем метод учета затрат и метод калькулирования образовательных услуг (производимой продукции, выполняемых работ) в вузе.

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости услуг (продукции, работ) в вузе мы понимаем совокупность способов документирования, регистрации, обобщения затрат (по центрам затрат, по видам услуг (продукции, работ)) и исчисления себестоимости услуг (продукции, работ), с целью контролирования основных финансово-экономических параметров деятельности вуза. По нашему мнению, в вузе следует применять метод полных затрат и нормальный порядок калькулирования.

Не следует забывать, что в себестоимости продукции (работ, услуг), как в важном экономическом показателе, отражаются многие аспекты финансово-хозяйственной деятельности. Л. Сэй указывал: “Там, где есть конкуренция, где рынок знает постоянные колебания цен, себестоимость становится параметром хозяйственной жизни... Ничто не дает возможности судить об уме и опытности производителя, и об его способности по-

нять значение своих операций, как знакомство с тем методом, при помощи которого он организовал учет "своей цены"⁶.

Четвертый элемент системы управленческого учета - внутренний контроль. Внутренний контроль в вузе мы рассматриваем неотъемлемой частью системы регулирования и важнейшим инструментом конкурентоспособного и эффективного вуза.

Функционирование системы управленческого учета в вузе должно быть подчинено необходимости построения эффективного механизма строгого и действенного внутреннего контроля за реализацией различных функций, обеспечивающих возможность эффективного управления современным вузом.

Пятый элемент системы управленческого учета - управленческая отчетность. Управленческая отчетность в вузе играет большую функциональную роль и определяется нами: как информация обратной связи, необходимая менеджменту, ориентированному на достижение целей и решение задач, стоящих перед вузом; как система, интегрирующая в себе фактические, плановые, прогнозные данные, расчетные показатели, характеризующие количественные и качественные результаты функционирования вуза, в разрезе центров финансовой ответственности (в условиях децентрализованной системы управления), бизнес-процессов, видов деятельности и др.

Шестой элемент системы управленческого учета - управленческий анализ. Управленческий анализ в вузе, сопровождая управленческий учет и базируясь на нем, представляет собой процесс интерпретации его данных (о ресурсах, об объеме услуг, о затратах, о финансовых результатах и др.), с целью получения информации, необходимой для управления и контроля за деятельностью вуза, за обоснованностью и сбалансированностью принятых планов, выбранных целей и стратегий⁷.

Седьмой элемент системы управленческого учета - подготовка информации для принятия проблемных управленческих решений. Сложная среда функционирования современного вуза создает вызовы и проблемы неструктурированного, незнакомого и нового характера (например, управление качеством образования). Подготовка информации для проблемных управленческих решений выделена в отдельный элемент системы бухгалтерского управленческого учета

в вузах, так как решение возникающих управленческих проблем требует, зачастую, специального учетного информационно-аналитического обеспечения.

В системе управленческого учета возможно формирование информации как фактического, так и прогнозируемого, стратегического характера. Но основное назначение - это, конечно же, формирование информации, используемой в управлении для осуществления планирования, оценки и контроля внутри вуза, обеспечения и использования его материальных, финансовых, интеллектуально-трудовых ресурсов, направленных на получение высоких экономических результатов и достижение тактических и стратегических целей, эффективное управление структурными подразделениями.

Предложенная нами система управленческого учета в вузе может показаться достаточно сложной, однако, как писал Ч. Гаррисон: "Подобно всякому сложному механизму, механизм учета надо рассматривать и оценивать не столько под углом зрения простоты конструкции, сколько под углом зрения тех результатов, которые он дает, и той легкости и экономии, с какой он работает. Отвергать какую-либо систему учета по той лишь причине, что ее конструкция сложна, столь же нелепо, как отрицать превосходство современного автомобиля над паровой повозкой Тревефика, повергшей в трепет и удивление наших предков в 1802 г."⁸.

На наш взгляд, обозначенные контуры системы управленческого учета позволят создать целостную и эффективную систему управления вузом для достижения оперативных, стратегических целей и выполнения его миссии.

¹ *Obert R.* Reflexion sur l'utilite du comptable dans l'entreprise // Travail et Methodes. 1979. Vol. 32.

² Философский энциклопедический словарь / редкол.: С.С. Аверинцев [и др.]. 2-е изд. М., 1989.

³ *Мильнер Б.З.* Теория организации : учебник. 7-е изд., перераб. и доп. М., 2008.

⁴ Управленческий учет / под ред. В. Паляя, Р. Вандер Вила. М., 1997.

⁵ *Шанк Дж., Говиндараджан В.* Стратегическое управление затратами : пер. с англ. СПб., 1999.

⁶ *Соколов Я.В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. М., 1991.

⁷ *Бороненкова С.А.* Управленческий анализ : учеб. пособие. М., 2003.

⁸ *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов. М., 1996.