



УДК 316.422

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ КАЧЕСТВЕННОЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

Л.В. УСАТОВА¹
Е.В. АРСНАЯ²

*¹ Белгородский государственный
национальный исследовательский
Университет*

e-mail: usatova@bsu.edu.ru

*² Белгородский государственный
технологический
университет им. В.Г. Шухова*

В статье рассмотрен системный подход к менеджменту качества учетно-отчетной информации, позволяющий организации анализировать конкретные требования всех заинтересованных групп потребителей информации, определять процессы, способствующие получению информации, приемлемой для принятия эффективных управленческих решений, способствующих устойчивому развитию хозяйствующих субъектов и повышению их конкурентоспособности в условиях неопределенности среды, а также поддерживать эти процессы в управляемом состоянии.

Ключевые слова: информационная система, качество учета, качество контроля, система качества, управленческий учет, нейтральность информации, прозрачность отчетности.

С переходом к рыночной экономике в России изменился характер взаимоотношений между государством и предприятием. Если в условиях централизованной экономики государство несло полную ответственность за существование предприятия, то в новых рыночных условиях хозяйствующие субъекты стали фактически независимы от государства экономически. Получение предприятиями экономической самостоятельности привело к возникновению у них полной ответственности за результаты своей деятельности. Основной целью хозяйствующих субъектов стало обеспечение непрерывности деятельности в долгосрочной перспективе.

Учетная и аналитическая информация служит основой для принятия управленческих и финансовых решений как внутри организации, так и за ее пределами. При этом она обеспечивает выполнение таких важнейших функций как планирование, контроль и сохранность.

Информация (от латинского *informatio* – разъяснение, изложение), первоначально – сведения, передаваемые людьми устным, письменным или другим способом с помощью условных сигналов, технических средств; с середины 20 века общенаучное понятие, включающее обмен сведениями между людьми, человеком и автоматом, автоматом и автоматом¹.

Значимость учетно-аналитической информации в принятии научно обоснованных управленческих решений в условиях быстро меняющейся внешней среды, неопределенности поведения хозяйствующих субъектов рынка существенно возрастает и зависит от качества учетной информационной системы. Мы разделяем точку зрения ученых, рассматривающих учетно-аналитическую систему, как информационную систему, представляющую собой коммуникационную систему сбора, передачи и обработки информации об объекте, с целью обеспечения различных уровней управления необходимой информацией.

Информационная система – система, состоящая из различных подсистем, среди которых наибольший удельный вес занимает экономическая, использующая, в основном, информацию учетной системы. Целенаправленная система – система, управление которой направляет систему к определенному поведению или состоянию, компенсируя внешние возмущения².

¹ Краткая Российская энциклопедия: В 3 т. Т. 1: А-К / Сост. В.М. Карев. М.: Большая Российская энциклопедия: ООО «Издательский дом» ОНИКС 21 век», 2004. – 1135 с.

² Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 268с.



Система обработки данных предназначена для информационного обслуживания специалистов разных служб, принимающих управленческие решения в части управления затратами предприятия³. Системный подход предполагает рассмотрение учета и отчетности как системы взаимосвязанных элементов. Цели организации и функционирования учетно-отчетной системы задаются и определяются системами более высокого уровня, а именно системой управления предприятием и его внешней средой. Элементы системы качества в том или ином виде встречаются в учете и безотносительно применения методов и подходов менеджмента качества (например, учетные процедуры, документы, регламенты, рабочие инструкции, идентифицированные требования пользователей и т.д.).

Существенную роль в выяснении природы информации сыграло изучение количественного аспекта информации. Теория информации, созданная К.Э.Шенноном и Н.Винером, использовала для этого статистико-вероятностные представления, то есть характеризовалась вероятностной мерой, степенью снятия, уменьшения неопределенности⁴.

Учетно-аналитические процессы необратимы и не являются в отличие от простых систем классической физики предопределенными. В то же время информация представляет собой свойство, обратное к неопределенности. Данные, которые могли бы позволить уменьшить неопределенность, современные философы называют релевантной информацией.

В российской практике традиционно большее внимание уделялось учету, чем отчетности. По нашему мнению, на современном этапе значимость отчетности существенно возрастает, в том числе, в части достоверности и прозрачности предоставляемой информации. Современный автор О.А. Агеева выявила преобладающую тенденцию в развитии теории и методологии бухгалтерского учета и отчетности: сближение бухгалтерского учета и отчетности, которое, по ее мнению, может привести к их синтезу на новой качественной основе – единой системе бухгалтерского учета и отчетности⁵.

На наш взгляд, учетно-аналитическую систему, как уже отмечалось выше, следует расширить блоком отчетности, как завершающей стадией формирования информационной системы. При этом системы финансового, налогового и управленческого учета должны исследоваться в формате финансовой, налоговой и управленческой учетной информации, имеющей сложную многокомпонентную структуру.

На рис. 1 представлена схема формирования и представления документов при формировании отчетности, как для управленческой, так и для финансовой отчетности предприятия.

Экономическая и юридическая самостоятельность экономических субъектов привела к возникновению у предприятий полной ответственности за свою жизнеспособность, экономическую безопасность и, как следствие, за непрерывность деятельности. Это требует нового подхода к процессам управления предприятием, характерной особенностью которого является усиление контрольной функции со стороны менеджмента (ранее ее выполняло государство как собственник имущества предприятия). В сложившихся условиях возникла потребность у руководства предприятия в построении эффективной системы внутреннего контроля.

Определение качества учета и контроля является первым шагом на пути привлечения методов и инструментов менеджмента качества к учетной дисциплине и учетной деятельности. Вопросами качества многоцелевых учетных систем занимался А.Б. Малявко. Развивая проблематику качества в учете и контроле, необходимо выделить основные составляющие, задающие и определяющие уровень качества учетной системы предприятия. К таковым относят саму систему качества, принципы системы качества, а также требования к системе.

Система качества в учете – это способ организации эффективного взаимодействия управляющих и исполнительных подразделений и конкретных лиц, участвующих в соз-

³ Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимов, М.М. Коростелки. М.: Дело и Сервис, 2007. – 448 с.

⁴ Винер Н. Кибернетика. М: Наука, 1983. – 344 с.

⁵ Агеева О.А. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12/О.А.Агеева; ГОУВПО «ГУУ». М., 2008. – С. 42.

дании и обеспечении функционирования учетной системы предприятия с целью придания ей свойств, обеспечивающих удовлетворение информационных запросов групп потребителей учетной информации при минимальном расходе имеющихся ресурсов⁶.



Рис. 1. Схема Документирование при формировании отчетности

Рассматривая аспекты качества в многоцелевых учетных системах, А.Б. Малявко использовал термин «качество» стандарта ИСО 8402:1994 «Управление качеством и обеспечение качества», ориентированного на функциональный подход к управлению организацией.

Как отмечает В.Д. Бджола, функциональный подход позволяет представлять систему управления как комплекс выполняемых функций. Его сущность заключается в том, что потребность рассматривается в качестве совокупности функций, которые нужно выполнить для достижения поставленной цели⁷. По мнению В.В. Герчиковой, управленческое решение составляет один из главных инструментов выработки и реализации эффективной концепции функционального менеджмента в организации⁸.

Однако следует отметить, что неэффективность функционального управления, характеризующегося отсутствием ориентации на внешнего потребителя, обособленностью структурных подразделений друг от друга и стремлением к оптимизации функциональных решений вместо оптимизации деятельности организации в целом, обусловили необ-

⁶ Малявко А.Б. Аспекты качества в многоцелевых учетных системах // www.audit-it.ru

⁷ Бджола В.Д. Функционально-стоимостной анализ и его место в системе оптимизации финансовых потоков предприятий // Финансовые исследования. 2002.-№2. – С.24-34.

⁸ Герчикова В.В. Менеджмент: Учебник/В.В. Герчикова. М.: ЮНИТИ, 2001. – 501 с.



ходимость использования системного подхода в управлении реальными процессами современного бизнеса и разработку соответствующих стандартов.

Разделяя мнение автора А.Б. Малякко в области качества учетных систем, вместе с тем, считаем целесообразным на современном этапе при формировании качественной учетно-отчетной информационной системы применение семейства действующих стандартов ИСО 9000:2000.

Семейство стандартов ИСО 9000:2000 включает согласованный комплекс стандартов на системы менеджмента качества на основе процессного подхода к управлению, содействующий взаимопониманию на национальном и международном уровне: ИСО 9000:2000 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь», ИСО 9001 «Системы менеджмента качества. Требования», ИСО 9004 «Системы менеджмента качества. Рекомендации по улучшению деятельности», ИСО 19011 «Руководящие указания по аудиту систем менеджмента качества». Указанные стандарты приняты в качестве национальных и имеют как в Российской Федерации, так и во всех развитых странах мира, добровольный статус применения. В настоящее время при осуществлении деятельности в области менеджмента качества используется терминология, содержащаяся в стандартах ИСО версии 2000 года.

По нашему мнению, универсальность применения семейства действующих стандартов ИСО 9000 обуславливает возможность, целесообразность и необходимость их использования при рассмотрении проблемы качества учетной – отчетной информации.

В соответствии со стандартом ИСО 9000:2000 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь», качество рассматривается как степень, с которой совокупность собственных характеристик выполняет требования⁹. По нашему мнению, многоаспектность приведенного определения качества, позволяет применять его к любому объекту, призванному удовлетворять требования потребителей, в том числе, к учетно-отчетной информации. В данном случае, объектом системы менеджмента качества выступает учетно-отчетная информация, включающая такие элементы как учет, процессы и документирование.

Информация о движении конкретных объектов, отражаемая на счетах и регистрах бухгалтерского учета, требует соответствующего обобщения в отчетности для принятия управленческих решений. Управленческая отчетность – это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих особенности функционирования организации как субъекта хозяйственной деятельности в целом и в разрезе различных ее направлений. Управленческая отчетность представляет систему показателей:

- характеризующих объекты управления;
- используемых для оперативного, текущего и стратегического управления организацией;
- содержащихся в отчетных формах, регламентированных каждым хозяйствующим субъектом.

Основные проблемы в подготовке управленческой отчетности связаны с отсутствием общих рекомендаций о формировании системы отчетных показателей и информационной базы для их расчета, что затрудняет разработку внутреннего положения по управленческой отчетности организации, а также создание программных продуктов по автоматизации процессов ее составления.

При разработке внутреннего положения по управленческой отчетности необходимо создать информационную базу. В многочисленных публикациях, посвященных управленческой отчетности, отсутствуют конкретные рекомендации и указания на источники данных, которые будут отражены в отчетности, а без четкого определения источников информации для получения каждого из показателей управленческой отчетности процесс ее создания не будет упорядочен. Информационной базой для управленческой отчетности служит весь комплекс первичного, финансового, налогового, статистического и, собственно управленческого учетов. «Выходные» данные управленческой отчетности можно представить в виде блоков:

⁹ Стандарт ИСО 9000:2000 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь».

- операционная деятельность;
- инвестиционная деятельность;
- финансовая деятельность, интерпретация данных и пояснения для руководства (рис. 2).

Поэтому к данным управленческой отчетности вполне закономерен интерес как внутренних, так и внешних пользователей экономической информации.

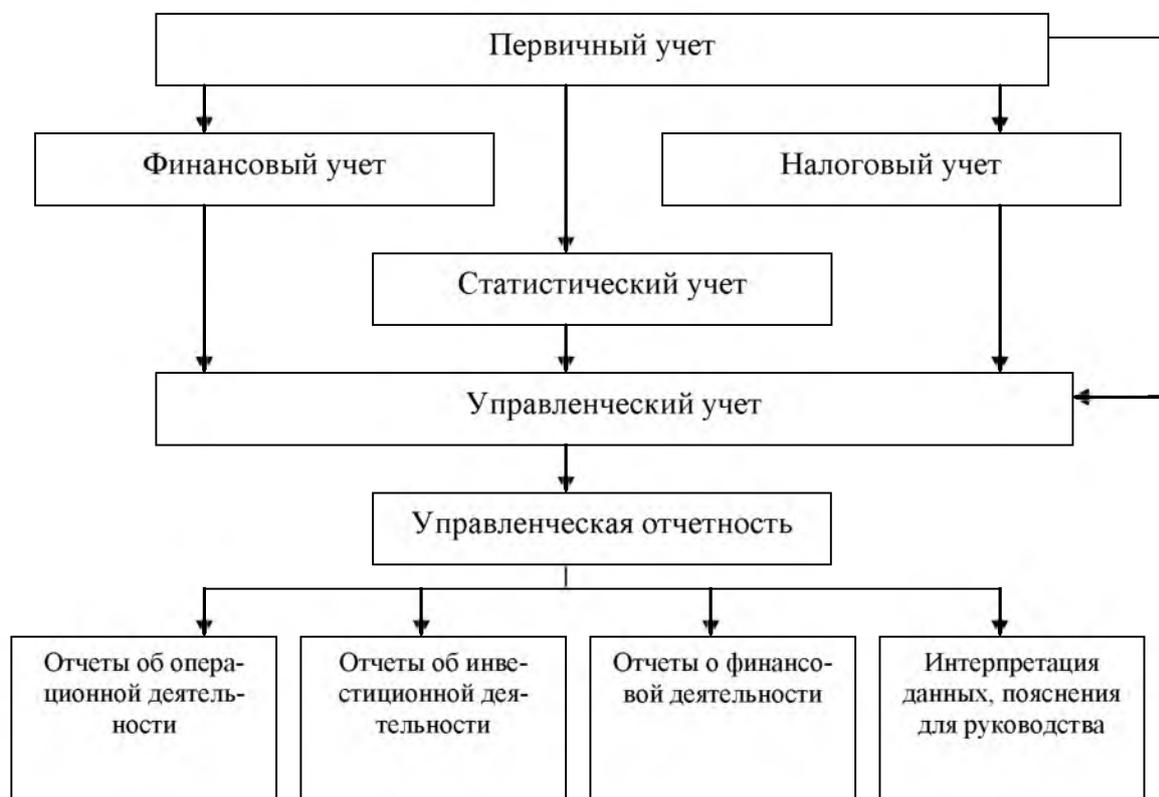


Рис. 2. Источники информации отчетности

В связи с этим, с целью повышения качества учетной информации для принятия управленческих решений, в блок об операционной деятельности разработаны и рекомендованы к внедрению следующие отчеты:

- о расходе сырья и материалов;
- о начисленной заработной плате по категориям и подразделениям;
- отчет о браке по цехам;
- ведомость общепроизводственных расходов;
- ведомость общехозяйственных расходов;
- о затратах на производство продукции по статьям.

Совершенствование системы внутренней отчетности в перечисленных выше аспектах будет способствовать повышению оперативности и ценности получаемой информации, снижению затрат рабочего времени на ее подготовку, обеспечению контроля за издержками производства, создаст условия для эффективного управления.

Отчетность в целях управления хозяйствующими субъектами должна быть емкой по содержанию и составу показателей. Для создания такой отчетности ее необходимо классифицировать с целью рационального использования в управлении организацией. В таблице 1 представлена классификация отчетности по технике и методике составления.



Таблица 1

**Классификация управленческой отчетности по технике
и методике составления**

Классификационные признаки	Направление формируемых отчетов	Конкретизация направления
По формату представления	табличные	по числовым показателям и разработан-
	графические	график по установленным объектам
	текстовые	в виде записки или пояснения
По видам носителей	электронные	с применением компьютерных технологий
	бумажные	Традиционные
	комбинированные	сочетание электронных и бумажных носителей
По методу формирования информации	на основе количественных	с применением статистических, математических методов.
	на основе эвристических методов	на основе логики, интуиции, опыта и знаний, анализа
По применяемым направлениям управленческого учета	планирование	по нормам и отклонениям
	контроль	по поставленным целям и задачам
	по традиционным методам учета затрат	система полной и неполной себестоимости, стандарт-костинг и нормативный, позаказный, попроцессный метод
	кайзен-кост таргет-костинг	акцент на сокращении затрат на стадии калькулирование на стадии проектирования
По объему информации	накопитель-	по объектам
	сводки	информация на конкретную дату
	итоговые отчеты	по состоянию на 1-е число месяца, квартала, года
По периодичности представления	оперативные	ежедневные, еженедельные, за смену
	текущие	за установленный период
	сводные	на установленную дату
По доказательности	имеющие юридическую силу	регламентированные нормативными актами
	не имеющие юридическую силу	не регламентированные нормативными актами

Существенное значение при построении учетного процесса и для представления заинтересованным пользователям информации имеет классификация управленческой отчетности по содержанию (табл. 2). Построение отчетности по названным признакам позволяет ее наполнить соответствующим содержанием по уровням управления, конкретным направлениям и пользователям и получить информацию по разным аспектам для представления в целях управления организацией.

Использование двух классификационных признаков составления отчетности позволяет построить систему отчетности, необходимую пользователям в различные периоды деятельности организации. Это позволит формировать внутреннюю управленческую отчетность и оценить результаты деятельности подразделений по отдельным аспектам и обеспечивающей необходимой информацией пользователей в целях принятия управленческих решений.



Таблица 2

Классификация управленческой отчетности по содержанию

Классификационные признаки	Направление отчетов	Конкретизация направления
По хозяйственным процессам	по закупке и заготовке по производству	по обеспечению материальными ресурсами по производственной деятельности
	по продаже	продажи продукции (работ, услуг)
По направлению деятельности	Производство	продажа продукции выполнение работ, услуг
	обращение и потребление	продажа товаров и услуг
По видам производств организации	основное производство	по видам продукции и подразделениям
	вспомогательное производство	по видам выполненных работ и услуг в разрезе подразделений
	обслуживающие производства и хозяйства	по видам выполненных работ и услуг для работников в разрезе подразделений
По уровню управления	для высшего руководства	совет директоров
	для менеджеров структурных подразделений	для руководителей структурных подразделений
	для менеджеров нижнего звена	конкретным исполнителям по направлениям
По содержанию	комплексные	по организации
	по ключевым позициям	по направлению
	аналитические	анализ по направлениям бизнеса
Для контрагентов	покупателям и заказчикам	по интересам сторон
	поставщикам и подрядчикам	по интересам сторон
По показателям	общим	по степени достижения целей
	ключевым	по основным показателям
	специальным	по требованию пользователей
По показателям устойчивого развития	экономическим	влияние на экономические условия заинтересованных сторон и системы
	социальным	влияние на социальные системы, в которых она действует
По сегментам организации	организации в целом	по всем направлениям бизнеса
	центрам ответственности	по центрам: инвестиций, прибыли, доходов, затрат
	отраслевым	по объектам в зависимости от направления
	географическим	по объектам в зависимости от территориального признака
По пользователям	внешние пользователи	в разрезе дебиторов и кредиторов
	внутренние пользователи	акционеры, менеджеры.

Элементы системы менеджмента качества учетно-отчетной информации представлены в табл. 3.

На наш взгляд, система менеджмента качества учетно-отчетной информации должна включать структурную организацию учетно-отчетной информации, методические положения формирования системы менеджмента качества учетно-отчетной информации, ресурсы и процессы формирования системы менеджмента качества учетно-отчетной информации.

Таблица 3

Элементы системы менеджмента качества учетно-отчетной информации

Система менеджмента качества учетно-отчетной информации	Принципы системы менеджмента качества учетно-отчетной информации	Общие требования к качеству учетно-отчетной информации
Структурная организация учетно-отчетной информации	Ориентация на пользователя информацией	Требования к учетным процессам
Методические положения формирования системы менеджмента качества учетно-отчетной информации	Роль высшего руководства в формировании учетно-отчетной информации	Требования к документации
Ресурсы учетно-отчетной информации	Вовлечение сотрудников в формирование учетно-отчетной информации	
Процесс формирования учетно-отчетной информации	Процессный подход к формированию учетно-отчетной информации	

По нашему мнению, принципы менеджмента качества: ориентация на потребителя, лидерство руководителя, вовлечение работников, процессный подход, системный подход к менеджменту, постоянное улучшение, принятие решений, основанное на фактах, взаимовыгодные отношения с поставщиками, установленные данным стандартом, также применимы к учетно-отчетной информации. Общие принципы менеджмента качества также могут использоваться высшим руководством хозяйствующих субъектов: в разработке, поддержании, популяризации политики, целей в области качества учетно-отчетной информации; для повышения мотивации и вовлечения персонала в обеспечение требований потребителей информации, разработку, внедрение и поддержание эффективной системы менеджмента качества учетно-отчетной информации; в обеспечении необходимыми ресурсами, проведении анализа и принятии решений в отношении политики, целей и мер улучшения системы менеджмента качества учетно-отчетной информации.

Желаемый результат достигается эффективнее, когда деятельностью и соответствующими ресурсами управляют как процессом. Выявление, понимание и менеджмент взаимосвязанных процессов как системой вносят вклад в результативность и эффективность организации при достижении ее целей.

Постоянное улучшение деятельности организации в целом следует рассматривать как ее неизменную цель. При этом эффективные решения основываются на анализе данных учетно-отчетной информации. Организация и ее контрагенты взаимозависимы, и отношения взаимной выгоды повышают способность обеих сторон создавать новые ценности.

Таким образом, по нашему мнению, рассмотренные восемь принципов менеджмента качества, образующие основу стандартов на системы менеджмента качества, входящих в семейство ИСО 9000, могут использоваться организациями, стремящимися добиться преимущества посредством внедрения системы менеджмента качества учетно-отчетного пространства¹⁰.

Требования к системам менеджмента качества, установленные в ИСО 9001, являются общими и применимыми к организациям в любых секторах промышленности или экономики¹¹. Следует отметить, что любая деятельность, в которой используются ресурсы для преобразования входов в выходы, может рассматриваться как процесс.

Чтобы результативно функционировать, организации должны определять и управлять многочисленными взаимосвязанными и взаимодействующими процессами. Часто выход одного процесса образует непосредственно вход следующего. Систематическая идентификация и менеджмент применяемых организацией процессов, и особенно

¹⁰ Стандарт ИСО 9000:2000 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь»

¹¹ Стандарт ИСО 9001:2000 «Системы менеджмента качества. Требования»



взаимодействия таких процессов, могут считаться "процессным подходом". Следовательно, система менеджмента качества, основанная на процессном подходе, описанная в семействе стандартов ИСО 9000, по нашему мнению, может быть положена в основу формирования качественной учетно-отчетной информационной системы на современном этапе. При этом процессный подход к созданию системы менеджмента качества учетно-отчетного пространства можно рассматривать как совокупность действий: четкое разграничение операций во времени и пространстве; фиксацию и регистрацию входных и выходных данных учетно-отчетных процессов; своевременное определение полномочий и ответственности работников; организацию управления учетно-отчетными процессами, нацеленность их на достижение целей организации.

На основании проведенного исследования можно утверждать, что управленческий учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета, контроля и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования предприятия и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений. При полном отсутствии государственного регулирования в настоящее время наблюдается исключительно высокий уровень неопределенности в бухгалтерском учете. Между тем, подобное регулирование, безусловно, необходимо, использование его обеспечивает снижение неопределенности в области бухгалтерского учета, что благоприятно сказывается на экономической безопасности, как отдельного предприятия, так и заинтересованных пользователей его бухгалтерской информации.

Список литературы

1. Краткая Российская энциклопедия: В 3 т. Т. 1: А-К / Сост. В.М. Карев. М., 2004.
2. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. М., 2001.
3. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимов, М.М. Коростелкин. М., 2007.
4. Винер Н. Кибернетика. М., 1983.
5. Агеева О.А. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12/О.А.Агеева; ГОУВПО «ГУУ». М., 2008.
6. Малявко А.Б. Аспекты качества в многоцелевых учетных системах // www.audit-it.ru
7. Бджола Б.Д. Функционально-стоимостной анализ и его место в системе оптимизации финансовых потоков предприятий//Финансовые исследования. 2002.-№2.
8. Герчикова В.В. Менеджмент: Учебник/В.В. Герчикова. М., 2001
9. Стандарт ИСО 9000:2000 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь».
10. Стандарт ИСО 9000:2000 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь»
11. Стандарт ИСО 9001:2000 «Системы менеджмента качества. Требования».

PROBLEMS OF FORMATION HIGH-QUALITY MANAGEMENT ACCOUNTING AND ANALYTICAL INFORMATION

L.V. USATOVA¹⁾

E.V. ARSKAJA²⁾

¹⁾ Belgorod State National Research University

e-mail: usatova@bsu.edu.ru

²⁾ Belgorod Shukhov State Technological University

The article discusses the system approach to quality management of accounting and reporting information/ This management system allows organizations to analyze concrete requirements of all interested groups of information consumers, to define the processes, stimulating information receive, suitable for making of effective management decisions, stimulating regular development of managing subjects and increase of their competitiveness in conditions of environment uncertainty, and also keep these processes in management condition is considered.

Key words: information system, accounting quality, control quality, quality system, management accounting, neutrality of information, transparency of accounting.