

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Харакоз Ю.К. аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита РГТЭУ

В связи с все более быстрым прогрессивным развитием и связанными с этим такими тенденциями, как глобализация экономики и общества, растущая необходимость использования достижений науки и технологии в практике, изменения в культуре труда и возрастной структуре общества, а также возрастающее различие в уровне образования, становится необходимым после получения первого образования предпринимать шаги для дальнейшего повышения квалификации без отрыва от производства.

Возрастающий интерес к инструментам управленческого учета, в области обоснования расходов на обучение сотрудников, основывается на отсутствии четкой связи между затратами и результатами мероприятий, направленных на повышение квалификации кадрового состава организации.

Повышение квалификации сотрудника, с одной стороны, зачастую дает видимый результат лишь в долгосрочной перспективе и обременено неопределенностью, а с другой – требует значительных и немедленных затрат, это говорит о его инвестиционном характере и о необходимости управлять процессом обучения, отвечающим потребностям предприятия, с использованием соответствующих инструментов управленческого учета.

Для внедрения системы, связанной с измерением результативности мероприятий по обучению сотрудников, проанализируем опыт таких стран, как Германия и США.

Р. Вундерер в книге «Конфликты в организациях» предлагает рассматривать управленческий учет в сфере обучения, как инструмент управления, который, охватывает осознанные, систематизированные и обобщенные показатели, относящиеся к вопросам экономики обучения и включающие плановые и контрольные характеристики (сопоставление план-факт), представляемые в виде количественных или, по крайней мере, подлежащих объективной оценке данных. Данный инструмент управления должен обеспечивать обратную связь между контролем и планированием,

причем результаты анализа отклонений становятся основой модели планирования.

А. Бекер в статье «Противоречия в теоретических основах управленческого учета и управления в немецком бизнес администрировании» характеризует управленческий учет в сфере образования, как целостно интегрированный управленческий инструмент руководства предприятием, который должен оценивать достигнутый и/или ожидаемый эффект образования в соотношении с заданными целями образования и затраченными ресурсами.

Согласно представленным определениям управленческий учет в сфере образования должен выходить за пределы чистой оценки полезности и иметь своей задачей управление мероприятиями по повышению квалификации и их оптимизацию, исходя как из экономических, так и педагогических аспектов.

Для рассмотрения производственной учебной работы широкой популярностью и признанием в Германии пользуется модель, предложенная ректором Билефельдского университета профессором Д. Тиммерманном. Смоделированные в ней, аналогично цепочке видов деятельности, создающих добавленную стоимость, процессы обучения и повышения квалификации, дают основу расстановки отдельных направлений управленческого учета, также ориентированных на процесс (рис. 1). Эта интегральная модель позволяет провести обобщенное изучение производственной учебной работы, а также могут быть рассмотрены отдельные направления управленческого учета независимо друг от друга.

Исходным пунктом для учета потребностей является стратегическое планирование развития организации и вытекающие из этого будущие требования к сотрудникам предприятия.

Следующей задачей является определение целей производственной учебной работы предприятия, исходя из целей предприятия, а также индивидуальных опций карьерного роста и повышения квалификации сотрудников.

При условии, что начальные условия процессов находятся в доказуемой взаимосвязи с результатами, можно анализировать материальные и нематериальные входные данные. В основном речь идет об объемных, временных и стоимостных показателях, которые позволяют получать информацию о видах и местах возникновения затрат, а не о взаимосвязи между изменениями входных параметров и результатами.

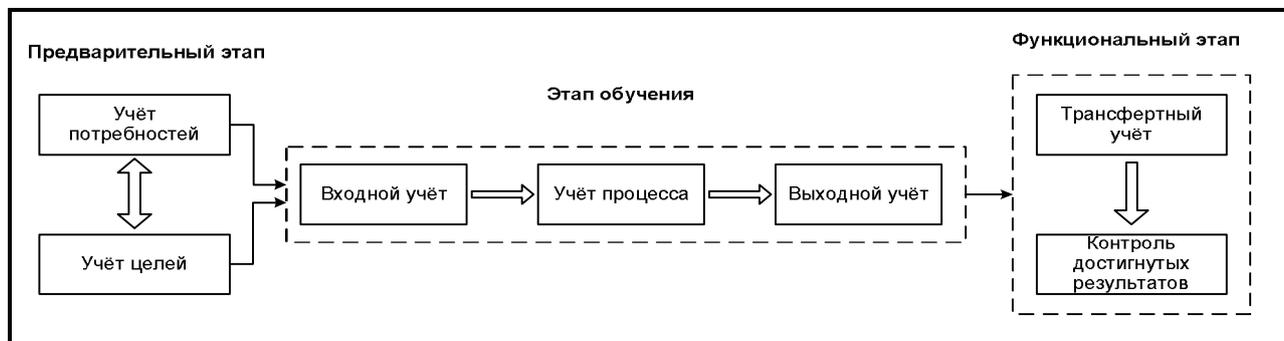


Рис. 1. Интегральная модель управленческого учета в сфере образования (расчет экономической целесообразности и инвестиций в обучение)

Таблица 1.

ИЗБРАННЫЕ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ВХОДНЫЕ ПАРАМЕТРЫ

Объекты	Связанные с объемными показателями	Связанные с временными показателями	Связанные со стоимостными показателями
Относящиеся к участникам	Количество участников; количество участников в группах и т.п.	Всего часов; количество часов на каждого участника и т. п.	Упущенная зарплата участников; зарплата участников при ее сохранении на период учебы и т.п.
Относящиеся к преподавательскому составу	Количество преподавателей; количество участников на одного преподавателя и т.п.	Количество учебных часов в неделю; количество учебных часов за весь период обучения и т.п.	Затраты (фонд оплаты труда, единый социальный налог) по преподавателям и т.п.
Относящиеся к обеспечению учебного процесса	Количество учебных мест / размеры учебных аудиторий; количество учебных пособий и т.п.	Время использования помещений, техники и обслуживающего персонала и т. п.	Стоимость аренды помещений, техники, материалов и т.п.

Избранные экономические показатели представлены в табл. 1, к которым следовало бы добавить гораздо более трудно определяемые педагогические параметры такие, как базовый уровень знаний в определенной области, профессиональная квалификация преподавателей или оборудование учебных мест.

В рамках выходного учета должен быть документирован, с использованием соответствующих средств, результат обучения, и проведено его сопоставление с поставленными вначале целями.

Трансферт относится к ожидаемому образу действия в ситуациях, выходящих за пределы учебного контекста, т.е. применение полученных знаний на практике на своем рабочем месте, поскольку только таким образом может быть реализован результат мероприятий по повышению квалификации.

Учет расходов и доходов является проверкой экономической целесообразности инвестиций в обучение. Необходимо исходить из того, что во многих подходах к управленческому учету в сфере образования получило признание определение доходности в количественной форме т.к. производственное обучение концентрируется, прежде всего, на анализе эффективности, исходя из количественных подходов, поскольку такие данные проще получить. Это значит, что информация, касающаяся классификации затрат, анализируется с тем, чтобы сравнить их с полученной выгодой мероприятий по обучению и повышению квалификации.

Модель эффективности обучения «по Киркпатрику» является наиболее распространенной в США оценочной моделью, она соотносит доступные наблюдению эффекты производственной учебной работы хронологически и иерархически с четырьмя ступенями оценки: реакция, трансферт, изменения образа действий и финансовые результаты деятельности предприятия.

В последние годы эту модель модифицировали с помощью пятого уровня оценки – возврата на вложенный капитал (**ВВК**).

ВВК = Финансовые результаты обучения / Затраты на обучение.

Проведенный анализ наглядно показывает, что основное внимание управленческого учета в сфере образования сосредоточено на разработке позитивного и даже специфического для каждого предприятия рентабельного соотношения, характеризующего уровень отдачи от затрат.

Различные теоретические методы и модели управленческого учета в области образования проистекают из различия взглядов на основные задачи и инструменты, которые должны использоваться при планировании, управлении и контроле производственной учебной ра-

боты. Одновременно в литературе встречаются многочисленные критические замечания, как в отношении концепции, так и современного практического применения управленческого учета для данных мероприятий.

Исходя из этих замечаний сформулированы следующие шесть вопросов, которые составляют основной каркас при практических исследованиях.

ВЫВОДЫ

1. Какая мотивация для внедрения системы управленческого учета в сфере образования существует на предприятии? Ответ на этот вопрос должен, прежде всего, объяснить, вызывается ли использование данной системы в сфере образования на практике скорее стремлением оправдать затраты на обучение или обучение рассматривается как инвестиция в повышение стоимости предприятия. Существуют ли какие-нибудь иные мотивы?

2. Какие концептуальные подходы используются на практике?

3. Преобладают ли на предприятиях комплексная система управленческого учета или только методы, ориентированные на отдельные наиболее важные показатели?

4. С помощью каких экономических методов определяется на практике полезность мероприятия по обучению?

5. Где чаще применяется система управленческого учета в сфере образования на малых, средних или крупных предприятиях?

6. Каким образом и в каком виде управленческий учет в сфере образования организационно встроен в структуру предприятия?

Литература

- Вахрушина М.А. Управленческий анализ. Выбор оптимального решения. – М.: ОМЕГА-Л, 2004.
- Вахрушина М.А. Учет затрат по бизнес – процессам. – М.: Экономика и жизнь, Бухгалтерское приложение № 13, 2004.
- Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004.
- Бреслав Е. Зачем предприятию управленческий учет. // Латвияс Экономистс, 2004, № 2.
- Медведко К.А. Система управленческого учета и анализа: западная и российская практика; перспективные трансформации зарубежного опыта. // Менеджмент в России и за рубежом, 2003, № 6.
- Просянкин Д. Управленческий учет в компании N. Несколько практических советов. // Управление компанией, 2005, № 2.

Харакоз Юлия Константиновна