

Гутченко А.В.Донецкий национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского**МЕСТО СЛУЖБЫ КОНТРОЛЛИНГА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ****Аннотация**

Исследованы определения понятия контроллинга различными авторами и предоставлено своё. Обоснована актуальность создания службы контроллинга, а также определено ее место в деятельности предприятия. Проанализированы основные функции службы контроллинга.

Ключевые слова: управление, контроллинг, служба контроллинга, планирование, контроль, корректировка.

Gutchenko A.V.Donetsk National University of Economics and Trade
named after Mykhailo Tugan-Baranovsky**THE ROLE OF THE CONTROLLING DEPARTMENT
IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM****Summary**

The definition of controlling by various authors is investigated and its own definition of this concept is formulated. The urgency of controlling department creation is substantiated and its role on the enterprise is defined. The main functions of controlling department are analyzed.

Keywords: management, controlling, the controlling department, planning, control, adjustment.

УДК 657.01

Душко К.А.Московский государственный институт международных отношений (университет)
Министерства иностранных дел Российской Федерации**РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПОВЕДЕНЧЕСКИЙ ФАКТОР**

В статье рассматривается влияние поведенческого фактора на появление такого направления в теории бухгалтерского учета, как бихевиористический бухгалтерский учет. Акцентируется внимание на исследовании поведенческих аспектов как в финансовом, так и в управленческом учете. Уделяется внимание истории возникновения и развития поведенческого бухгалтерского учета, основным отличиям традиционного и поведенческого взглядов на бухгалтерский учет.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, история бухгалтерского учета, междисциплинарный подход, бихевиоризм, поведенческий бухгалтерский учет

Новые условия функционирования организаций и, соответственно, их систем бухгалтерского учета, требуют и новых подходов к исследованиям. На сегодняшний день можно отметить многообразие мнений авторов, посвятивших свои работы теории бухгалтерского учета. Это является положительным моментом, поскольку от разностороннего понимания бухгалтерского учета, во многом зависит качество информационного обеспечения и степень аналитического обоснования принимаемых решений, столь необходимые современным российским организациям в условиях рыночных отношений.

Между тем поведенческие (бихевиористические) аспекты бухгалтерского учета изучены не в полной мере, поскольку они сравнительно недавно стали исследоваться российскими учеными и представлять интерес для практикующих бухгалтеров и специалистов в смежных областях науки. Основная проблема, связанная с исследованиями бухгалтерского учета, состоит в необходимости переориентировать их на решение новых задач, стоящих перед организациями в условиях новой институциональной реальности.

Бухгалтерский учет представляет собой «взаимосвязь подсистем финансового и управленческого учета, которая развивалась на протяжении длитель-

ного времени, причем имели место и доминирование финансового учета над управленческим учетом и их интеграция» [3, с. 87]. Поведенческие аспекты исследуются и финансовом, и в управленческом учете, причем в управленческом учете поведенческий подход начал разрабатываться раньше. Поведенческому подходу в управленческом учете посвятили свои работы такие зарубежные и российские ученые, как А. Апчерч, Э.А. Аткинсон, Д. Бирнберг, О.Н. Волкова, Е.Ю. Воронова, Т.П. Карпова, К. Друри, М. Ковалевски, А. Риахи-Белкауи, Д. Стевенс, Д. Фишер, А. Хопвуд, Ч. Хорнгрен, К. Чапман, М. Шиелдс и др. Исследованием поведенческого финансового учета занимались: С. Боннер, Л. Куне, Р. Либби, М. Нельсон, Я.В. Соколов и др.

Бухгалтерский учет играет огромную роль в деятельности организации. В настоящее время «организации понимаются как социальные институты, которые могут оказывать влияние на качество жизни в обществе. Одни направления их деятельности могут дать позитивные результаты, например, обеспечение занятости, в то время как другие – негативные, такие как загрязнение окружающей среды» [3, с. 179].

Поэтому важнейшей целью, стоящей перед субъектами хозяйствования в современных

условиях, является учет социальных факторов как внутри, так и вне организации, соблюдение этических норм и осуществление охраны окружающей среды. Именно реализация этой цели является не менее важной и актуальной, чем достижение определенных финансовых показателей, поскольку вопросы социальной ответственности и этики бизнеса способны так же влиять на стоимость бизнеса, как и стандартные показатели экономического роста, ибо целью производства был и остается человек.

Существование социума и человека в нем определяет важность социальной значимости бухгалтерского учета, где человеческий фактор играет весьма существенную роль. Организация вступает в отношения с заинтересованными лицами, под которыми, в широком смысле, понимаются люди или группы людей, влияющие на деятельность организации, и/или подвергающиеся ее влиянию. Выделение интересов различных групп заинтересованных лиц приводит к сравнительно новому аспекту бухгалтерского учета – психологическому аспекту этого рода деятельности. Руководящим принципом исследовательского процесса, под которым рассматриваются психологические аспекты бухгалтерского учета, является бихевиоризм.

Бихевиоризм (от английского слова behavior – поведение) является направлением психологии, «оказавшим значительное влияние на все дисциплины, связанные с изучением человека. В основе бихевиоризма лежит понимание поведения человека как совокупности двигательных и сводимых к ним вербальных и эмоциональных ответов (реакций) на воздействия (стимулы) внешней среды» [1]. Как направление исследований в экономике бихевиоризм получил развитие в середине XX века. Ведущим ученым в данной области был А. Маслоу (A. Maslow), который в своей работе 1954 года «Мотивация и личность» («Motivation and Personality») предложил модель иерархии потребностей. В отношении организаций бихевиористы фокусируются на особенностях принятия решений, поиска путей согласования интересов между работниками и установлении целей.

Кроме теоретических направлений экономического знания существуют также прикладные, которые берут свое начало в разнородной практике организаций – учета, хозяйственного и финансового анализа, маркетинга и менеджмента. В отличие от экономической теории, прикладные сферы знаний прошли своеобразную эволюцию, которая началась с попытки ответить на конкретные вопросы улучшения деятельности хозяйственных субъектов, а дальше – продолжилась в формировании эффективных теорий влияния на действительность.

Теоретическая новизна бихевиоризма сводится к попытке применить в исследованиях бухгалтерского учета следующие принципы:

1. Эмпиризм, который заключается в исследовании объектов бухгалтерского учета путем точного выяснения фактов, в частности, с помощью количественных параметров.

2. Индуктивность, заключающаяся в организации исследования путем вывода заключений вследствие обобщения и систематизации эмпирически выявленных фактов. Исследование должно включать выдвижение четко сформулированных гипотез, поиск зависимых, независимых и оказывающих влияние, переменных ситуации, формулирование выводов, поиск и верификацию аргументов.

3. Объективизм, т.е. восприятие явлений и процессов хозяйственной деятельности, не зависящих от человеческой воли или устремлений, а вытекают

из реальности отношений между предприятиями в процессе жизнедеятельности.

4. Системность, заключающаяся в понимании бухгалтерского учета, как совокупности связей между элементами метода учета и его объектами.

Применение принципов и методов бихевиоризма к решению бухгалтерских проблем привело к появлению в начале 1960-х гг. поведенческого бухгалтерского учета. До этого времени, основное научное исследование в области бухгалтерского учета было связано в первую очередь с отчетностью о текущей практической деятельности и с изучением конкретных процедур бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет как наука был не только ограничен в области исследования, но также и в методологии. В то время как исследования практической деятельности было обычным делом, эмпирические исследования, предназначенные для проверки независимых/зависимых переменных в отношениях, практически не существовало. Изменения в области и в качестве исследования бухгалтерского учета, которые начались в 1960-х гг., включая развитие поведенческого аспекта, могут быть сведены к двум причинам. Первая причина заключалась в повышенном внимании к организационным проблемам в бихевиоризме и социологии. Вторая причина была связана с разительными изменениями в представлении об основной задаче школ бизнеса.

После Второй мировой войны с появлением организационной теории психологи, социологи и ученые других областей науки начали применять концепции и методологию не только своих областей науки, но и занялись исследованием поведенческих отношений в современной крупной организации. Эти события имели огромное значение для бухгалтерского учета, но в то время они были проигнорированы учеными в области бухгалтерского учета. Представления бухгалтеров о бухгалтерском учете были ограниченными и, по сути, техническими.

Причина, которая уменьшила интеллектуальные барьеры между бихевиоризмом и учетом лежала вне бухгалтерского учета. В 1950-х и в 1960-х были основные изменения в области философии бизнес-образования. Бизнес-образование стало выходить за рамки восприятия существующей практики, и к исследованию управления начали подходить с научной точки зрения, включая концепции и методологию поведенческих наук (в основном социологии, психологии и организационной теории), что существенно упростило междисциплинарные научно-исследовательские работы. Это позволило исследовать и осознать актуальность поведенческих концепций в бухгалтерском учете. Теоретические исследования поведенческого бухгалтерского учета «варьируется от исследования индивидов до исследования среды, в которой бухгалтерский учет ведется, или, которую, помогает формировать» [5; с. 3].

Бухгалтерский учет относится к тем наукам, результат которых существенно зависит от человеческого фактора, от жизненных интересов, стремлений, интеллектуальных способностей и профессиональных навыков, черт характера, системы ценностей и уровня культуры. «Предпочтения бухгалтеров влияют на принятие решений об изменении издержек, цен, поощрительных схем, контроля качества, бухгалтерскую отчетность и т.п. В свою очередь, на предпочтения влияют групповые и культурные нормы и традиции ведения бухгалтерского учета, который является одним из социальных институтов, и поэтому должен отражать культурные постулаты. Каждая культура породила особые формы учета. Иными словами, куль-

тура влияет на все системы и процессы в обществе, включая и систему учета. Бухгалтерский учет может восприниматься в рамках каждой культуры в качестве адаптивного инструмента, существующего в виде процесса обмена организации с внешней средой. Культура также может рассматриваться как среда учета и познавательного процесса индивидов, связанных с учетом» [4; с. 197].

Основным отличием традиционного и поведенческого взгляда на бухгалтерский учет можно считать следующее. «В традиционных источниках преобладает точка зрения о том, что участие в постановке цели является методом воздействия на способ исполнения задания, поведение и мотивацию участника» [6; с. 183]. Считается, что при таком условии персонал лучше выполняет свои обязанности в соответствии с целями организации и ее планами. «С точки зрения психологии в книгах по бухгалтерскому учету основное внимание уделяется анализу того, как поставленная цель соотносится с самим процессом исполнения проекта» [6; с. 183]. Для надлежащего ведения бухгалтерского учета важна правильная мотивация как работников бухгалтерии, так и других сотрудников, взаимодействующих с бухгалтерией в области предоставления данных и других направлений. Бухгалтерский (управленческий) учет обеспечивает основу для мотивационной системы организации, благодаря бюджетам и различным отчетам о деятельности компании.

Поводя итог, следует сказать, что исследования бухгалтерского учета на основе поведенческого подхода расширяют исключительно прикладной взгляд на данную дисциплину и существенно изменяют само понимание бухгалтерского учета, позволяя осознать, что роль бухгалтерского учета значительно расширилась, и он стал неотъемлемой частью социальной и экономической жизни общества. Используя поведенческий подход, можно воздействовать на процессы получения, обработки и передачи информации, получаемой в ходе ведения бухгалтерского учета.

Однако существует целый ряд проблем, связанных с применением в теории и практике бухгалтерского учета поведенческого подхода в России. К таким проблемам можно отнести: отсутствие методологических основ для поведенческих исследований учета, недостаточная освещенность междисциплинарного характера поведенческого подхода в научной и профессиональной литературе, необходимость и относительная сложность перевода зарубежной литературы по проблематике поведенческого бухгалтерского учета. Данные проблемы определяют значимость и, вместе с тем, сложность поведенческих исследований в области бухгалтерского учета, но, с учетом имеющегося зарубежного опыта и будущих отечественных наработок, перспективы развития поведенческого подхода весьма позитивны.

Список литературы:

1. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>
2. Воронова Е.Ю. Взаимосвязь управленческого и финансового учета / Е.Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 80–87.
3. Воронова Е.Ю. Неинституциональный анализ учетного процесса: монография / Е.Ю. Воронова. – М.: Издательство «МГИМО-Университет». 2010. – 230 с.
4. Воронова Е.Ю. Институциональные основы управленческого учета (теория, методология, практика): монография / Е.Ю. Воронова. – М.: Издательство МГОУ. 2011. – 358 с.
5. Birnberg J.G. A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research / J.G. Birnberg // Behavioral Research in Accounting. 2011. Vol. 23. – № 1. – P. 1–43.
6. Riahi-Belkaoui A. Behavioral Management Accounting / A. Riahi-Belkaoui. – Westport, Connecticut: Quorum Books, 2002. – 274 p.

Dushko K.A.

Moscow State Institute of International Relations (University)
of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation

DEVELOPMENT OF THE THEORY OF ACCOUNTING: BEHAVIORAL FACTOR

Summary

The article examined the impact of behavioral factors on the occurrence of such trends in the theory of accounting as behavioristic accounting. Focuses on the study of the behavioral aspects of both financial and management accounting. Attention is paid to the history and development of behavioral accounting and to the major differences traditional and behavioral views on accounting.

Keywords: accounting theory, accounting history, interdisciplinary approach, behaviorism, behavioral accounting.