

Е.Ю. ВОРОНОВА

КАНДИДАТ ЭКОНОМИЧЕСКИХ НАУК, ДОЦЕНТ КАФЕДРЫ УЧЕТА, СТАТИСТИКИ И АУДИТА
МОСКОВСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ИНСТИТУТА МЕЖДУНАРОДНЫХ ОТНОШЕНИЙ (УНИВЕРСИТЕТ)
МИНИСТЕРСТВА ИНОСТРАННЫХ ДЕЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ЛЕГИТИМНОСТЬ

В статье рассматривается, какое влияние стремление компании к достижению легитимности оказывает на возникновение новых практик управленческого учета, таких как социальный учет, экологический учет и совершенствование подходов к оценке деятельности. Данные вопросы изучаются с позиций институциональной теории и теории заинтересованных лиц.

Ключевые слова: управленческий учет, легитимность, социальный учет, экологический учет, оценка деятельности, институциональная теория, теория заинтересованных лиц.

E. VORONOVA

DR., ASSOCIATED PROFESSOR
DEPARTMENT OF ACCOUNTING, STATISTICS AND AUDIT
MOSCOW STATE INSTITUTE OF INTERNATIONAL RELATIONS (UNIVERSITY)
MINISTRY OF FOREIGN AFFAIRS OF RUSSIA

MANAGEMENT ACCOUNTING AND LEGITIMACY

The article deals with the influence a company's aspiration for achieving legitimacy is making on appearance of new management accounting practices, such as social accounting and ecological accounting, and on perfection of approaches to performance measurement. These questions are regarded from the view of institutional theory and stockholder theory.

Key words: management accounting, legitimacy, social accounting, ecological accounting, performance measurement, institutional theory, stockholder theory.

В современных условиях глобальной конкуренции каждая организация должна постоянно поддерживать свою деловую репутацию и, как следствие, находить оптимальные методы управления. Преимущество в конкурентной борьбе получают те компании, которые быстро реагируют на происходящие изменения, внедряя новые прогрессивные организационные практики, в том числе и такие учетные практики, как социальный и экологический учет. На организационном уровне данные виды учета бывает и финансовыми, и управленческими.

Управленческий и финансовый учет. Подразделение российского единого бухгалтерского учета на подсистемы финансового учета и управленческого учета вызвано следующими происходящими в российской экономике процессами. Во-первых, с переходом на рыночные отношения возникла необходимость в коммерческой тайне, которую, в значительной степени обеспечивает ведение управленческого (внутрифирменного) учета. Во-вторых, система ответственного бухгалтерского учета все более интегрируется с международной системой учета.

В западной учетной теории и практике, разделенной на подсистемы финансового и управленческого учета, четко различаются понятия бухгалтерский учет (accounting) и счетоводство (bookkeeping), которое представляет собой процесс ведения бухгалтерского учета, средства регистрации хозяйственных операций и хранения

учетной информации. Эта механическая и многократно повторяемая работа является частью бухгалтерского учета, который включает создание информационной системы, удовлетворяющей пользователя. Его главная цель – анализ, интерпретация и использование информации [1; с. 13]. Как видно из представленного определения, в западной практике понятие «бухгалтерский учет» гораздо шире, чем в российской практике. Система бухгалтерского учета обеспечивает информацией нужды управления в целом, то есть и внешних пользователей, и внутренних. Большое внимание уделяется использованию аналитических возможностей бухгалтерского учета как источника информации, методикам и техникам анализа информации для самых различных целей. Кроме того, в западной практике бухгалтерский учет регулируется не столь жестко, как в России, но при этом также используются национальные стандарты учета. Фактически в западной практике регулируется финансовая отчетность, т.е. правила представления и раскрытия информации, а не порядок ее получения и обработки. В то же время собственно счетоводство является прерогативой организации в отличие от российской практики, где учетный процесс регламентируется государством посредством большого числа нормативных актов и положений. Поэтому западные компании имеют возможность организовать учетный процесс таким образом, чтобы в

наибольшей степени способствовать прохождению информации и в финансовом, и в управленческом учете, соотносясь с особенностями конкретного предприятия.

Основной целью финансового учета как подсистемы бухгалтерского учета является формирование стандартизированной информации для составления бухгалтерской отчетности, предназначенной, в основном, для внешних пользователей. Ведение бухгалтерского финансового учета является обязательным для каждой организации (в России – на основании Федерального закона о бухгалтерском учете [2]) и регулируется национальным законодательством (в России – Министерством финансов). В то же время законодательное определение управленческого учета в России на сегодняшний день отсутствует, и его статус официально не закреплён. Управленческий учет можно охарактеризовать как подсистему бухгалтерского учета организации, которая собирает, регистрирует, обобщает и предоставляет финансовую и нефинансовую информацию о хозяйственной деятельности организации в целом и ее структурных подразделений руководству организации (внутренним пользователям) для принятия надлежащих управленческих решений, планирования, контроля, анализа и оценки. Управленческий учет ведется в организации по решению руководства и по правилам, определяемым руководством организации.

В настоящее время можно выделить различные практики взаимосвязи финансового и управленческого учета. Для российского учета, уходящего корнями в советскую бухгалтерскую школу, где подразделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий четко не зафиксировано, характерен калькуляционный вариант. Операции управленческого учета отражаются в общей системе бухгалтерских записей на соответствующих синтетических счетах (основное производство, вспомогательное производство и др.), которые условно считаются относящимися к управленческому учету. Разграничение данных финансового учета и управленческого учета может осуществляться на уровне аналитического учета. В западном учете, где существует реальное выделение подсистем управленческого и финансового учета, различают автономную и интегрированную системы управленческого учета.

Автономная система предполагает наличие двух обособленных бухгалтерских подсистем управленческого и финансового учета, каждая из которых ведется по собственному плану счетов и, в основном, в отдельных компьютерных модулях. Учет затрат в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности ве-

дется в финансовом учете, а учет затрат в разрезе статей калькуляции и доходов по видам произведенной продукции – в управленческом учете. При таком варианте обеспечивается сохранение коммерческой тайны о наиболее важных показателях финансово-хозяйственной деятельности организации. Существуют две разновидности автономной системы. При «полной» автономии взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом осуществляется оперативным путем, то есть вне системы счетов бухгалтерского учета. При «обычной» автономии связь происходит при помощи парных контрольных счетов с одним и тем же названием. Чтобы применять автономные системы в российском учете, в едином плане счетов можно использовать для управленческого учета свободные коды с целью получения данных о производственных затратах по экономическим элементам. Проблема формирования такой информации существует, поскольку в действующем плане счетов получение такой информации не предусмотрено.

При интегрированной системе управленческий учет ведется совместно с финансовым учетом по единому плану счетов, в котором для управленческого учета выделяются специальные разделы, и в единой информационной системе. Для связи управленческого и финансового учета служат контрольные счета (счета доходов и расходов в финансовом учете), которые либо имеют прямую корреспонденцию со счетами управленческого учета, либо передают данные через временные передаточные счета. Для применения такого варианта в российской практике необходим интегрированный план счетов, в котором обеспечены возможности детализации данных для управленческого учета.

Существует определенная взаимосвязь между социальным и экологическим управленческим учетом (речь и которых пойдет далее в статье) и включением соответствующей информации по социальным вопросам и вопросам окружающей среды в финансовую отчетность. Так, при составлении финансовой отчетности организации могут опираться на информацию, первоначально собранную для внутренних целей, чтобы содействовать выполнению внешних требований к отчетности.

Социальный управленческий учет. Социальный управленческий учет концентрируется на организационной деятельности и системе отчетности в рамках социальной ответственности для внутренних целей принятия решений [3; с. 5]. Социальный управленческий учет предоставляет информацию относительно деятельности компании, являющейся следствием как внутренней, так и внешней социальной ответственности. К сфере внутренней социальной

ответственности относят политику организации по отношению к ее работникам, включающую вопросы занятости, охраны труда, стабильной и достойной заработной платы, дополнительного медицинского страхования, обучения, повышения квалификации и т.п. Внешняя социальная ответственность представляет собой различные благотворительные мероприятия, спонсорскую помощь и т.п. Социальный учет способствует отражению в отчетности принятой в организации социальной политики, а также того, как эта политика влияет на результаты деятельности организации.

Отражение в социальном управленческом учете деятельности, связанной с внутренней социальной ответственностью компании, является признанием того, что человеческие активы и человеческий капитал играют большую роль в современной экономике. Учет человеческих ресурсов представляет собой процесс их идентификации и измерения, включающий оценку затрат, понесенных организациями на поиск, подбор, наем, обучение и развитие персонала, а также оценку его экономической стоимости для организации. Иными словами, социальный учет рассматривает персонал как организационные ресурсы, необходимые для достижения управленческих и финансовых задач, а навыки, опыт и знания, которыми обладают работники и управленцы, могут быть названы термином человеческий капитал. Такой подход содействует руководителям в принятии решений, планировании, контроле и эффективном использовании человеческих ресурсов. Так, когда компания увольняет работников, краткосрочным и видимым результатом будет снижение затрат на заработную плату и, соответственно, улучшение показателей прибыли компании. Однако увольнения влекут за собой и менее явные затраты, которые в традиционной учетной практике не отражаются. Когда компания начнет расширяться и набирать новых работников, ей придется нести затраты на их обучение, которые в социальном учете рассматриваются как безвозвратные затраты замещения, относящиеся к увольнению, которые должны учитываться при принятии управленческих решений. Далее, в соответствии с традиционным учетом персонал ассоциируется с понятием расходы, которые уменьшают прибыль, и, соответственно, должны минимизироваться. Тем не менее, многие из этих расходов (например, расходы на обучение и развитие персонала) представляют собой инвестиции в формирование активов, которые обеспечат стоимость компании в будущем, а, значит, должны быть оптимизированы.

Экологический управленческий учет. Многие производственные затраты имеют экологиче-

скую составляющую, появившуюся вследствие требований государственных органов власти по учету воздействия на окружающую среду опасных и вредных факторов на производстве и т.д. Например, если во время производственного процесса часть сырья остается неиспользованной и превращается в отходы, то стоимость этой части сырья и расходы по обработке и утилизации отходов обычно рассматриваются как имеющие отношение к экологии. Экологический компонент также могут содержать расходы, связанные с созданием и ликвидацией промышленных объектов, при которых необходимо учитывать воздействие данных объектов на экологическую окружающую среду. Организация вынуждена нести расходы, связанные с государственным регулированием: расходы на соблюдение экологических норм, в том числе расходы на контрольно-измерительное оборудование, мониторинг и испытания, налоги, штрафы, страхование экологических рисков и пр. Организации могут брать на себя и добровольные обязательства, такие как аудиторские проверки, природоохранные мероприятия, НИОКР, переработка вторичного сырья и пр. Компания несет расходы, связанные с имиджем компании, включающим расходы на создание положительного экологического образа компании и ее продукции. Организация должна учитывать и потенциальные, но не менее значимые, расходы, связанные с экологическими обязательствами и степенью риска. Так, обязательства могут возникнуть у компании вследствие экологического ущерба от чрезвычайных обстоятельств. Таким образом, термином «экологические» (природоохранные) расходы обозначают все расходы, связанные с воздействием предприятия на экологическую окружающую среду.

В настоящее время отмечается некоторая ограниченность традиционного управленческого учета в подходах к информации, связанной с экологической окружающей средой. Прежде всего, некорректно отслеживаются, и, соответственно, учитываются при принятии решений, многие экологические расходы. Во-первых, кроме явных и легко идентифицируемых, существуют и скрытые расходы, которые составляют некоторую долю обычных расходов и не выделяются из них. Например, если руководитель затрачивает часть своего времени на решение экологических вопросов, то и соответствующая часть расходов на оплату его труда должна рассматриваться как экологические расходы, однако в традиционном учете этого не делается. Во-вторых, даже явные экологические расходы включаются либо в состав косвенных производственных расходов, которые затем распределяются между продуктами в соответствии с принятыми методиками, либо

рассматриваются как управленческие (общезайствственные) расходы, но крайне редко прослеживаются до продукта или процесса, которые их непосредственно вызывают. Экологические загрязненные продукты могут оказаться более прибыльными, если часть их экологических затрат через распределение косвенных производственных расходов окажется включенной в себестоимость экологически чистых продуктов, которая будет выше, и, соответственно, продаваться по более высокой цене. Поскольку цены на продукты оказывают значительное влияние на спрос, низкие цены на экологически загрязненные продукты по сравнению с экологически чистыми продуктами способствуют спросу на них и стимулируют компании продолжать их производство. Без выделения экологических расходов из общей суммы производственных затрат не будет сформирована справедливая себестоимость конкретных продуктов и, следовательно, установлена справедливая цена.

Данная проблема может быть решена при помощи функционального метода учета затрат (activity based costing), разработанного в 1980-е годы в США Робертом С. Капланом (Robert S. Kaplan) и Робинот Купером (Robin Cooper). Функциональный метод не является независимым методом, призванным заменить собой существующие методы учета затрат, такие как позаказный и попроцессный (попередельный). Данный метод может использоваться в качестве одного из подходов, которые позволяют усовершенствовать уже действующие методы учета, применяемые различными компаниями, и благодаря этому повысить эффективность их деятельности [4; с. 188]. Суть функционального метода учета затрат заключается в том, что продукция потребляет не ресурсы, а виды деятельности, и уже в процессе деятельности поглощаются ресурсы, приобретение и использование которых вызывает затраты. Иными словами, при функциональном методе затраты сначала относят на виды деятельности, а затем, на основе спроса на эти виды деятельности в течение процесса производства, перераспределяют на продукцию. Затраты, соотношенные с продукцией, - это общая сумма затрат по видам деятельности, требуемых для производства и продажи продукции. Используемые при этом показатели в функциональном методе учета затрат называются носителями затрат (cost drivers). Они включают носители ресурсов (resource drivers), которые измеряют потребленные ресурсы, и носители видов деятельности (activity drivers), которые измеряют потребленные виды деятельности. Число носителей затрат варьируется в зависимости от ситуации. Каждый носитель затрат измеряет определенную составляющую

продукта, причем измерение этих характеристик может быть достаточно дорогостоящим процессом. Степень точности и затраты на процесс обработки информации в функциональном методе тесно взаимосвязаны.

Экологические аспекты, в том числе растущие экологические расходы, оказывают усиливающееся влияние на экономическую деятельность организаций и, как следствие, на появление и внедрение экологического управленческого учета. Экологический управленческий учет может быть определен как сбор, анализ и использование финансовой и нефинансовой информации с целью оптимизации экологической и экономической деятельности компании и обеспечения устойчивости бизнеса [5; с. 1]. На основе такой информации руководители могут управлять, а работники осознавать фактические и потенциальные экономические последствия экологических аспектов. Хотя внедрение экологического управленческого учета колеблется от простых корректировок в существующих учетных системах до комплексных методов, оно в любом случае предполагает наличие в организации системы экологического управления. Сбор и обработка информации об экологических расходах и доходах являются весьма дорогостоящими мероприятиями и имеют смысл лишь тогда, когда эта информация может быть эффективно использована руководством организации. Таким образом, экологический управленческий учет интегрирует два из трех блоков устойчивого развития - экологическую окружающую среду и экономику - там, где они имеют отношение к принятию внутренних управленческих решений.

Проблема легитимности. И все же остается вопрос, почему компании внедряют социальные и экологические управленческие практики, в том числе практики социального и экологического управленческого учета, сверх тех, которые предписаны законодательством и / или соображениями технической рациональности. Существует анализ со стороны организаций, что в обществе преобладают тенденции ужесточения законодательства, постоянного повышения требований, развитие института ответственности. Для организации важно взаимодействовать с обществом всеми приемлемыми способами и оправдывать его социальные ожидания, поскольку невыполнение ожиданий общества оказывает негативное влияние на дальнейшую жизнеспособность организации. Организация существует, пока данное общество считает ее легитимной. Проводя активную благотворительную деятельность и деятельность по охране окружающей среды, и, соответственно, создавая систему социального и экологического управленческого учета, орга-

низация демонстрирует готовность к достижению общепринятых целей, что обеспечивает ее деятельность легитимность в глазах общества. Иными словами, действия организации во многом мотивированы соблюдением легитимности.

Согласно определению М.Зухмана, легитимность – это обобщенное восприятие или предположение о том, что действия юридического лица являются желательными, правильными или приемлемыми в рамках социально сконструированной системы норм, ценностей, убеждений и определений [6; с. 574]. Организация стремится к легитимности в той степени, насколько ее деятельность зависит социальных ожиданий общества. Естественно подобные ожидания меняются со временем, и задача руководства компании состоит в том, чтобы отслеживать такие изменения с тем, чтобы организация соответственно могла корректировать свои операции и представляемую отчетность. Легитимность гарантируется органами контроля, профессиональными организациями или распространенными системами убеждений. Вопросы легитимности рассматриваются в институциональной теории и в теории заинтересованных лиц, которые нашли применение в исследованиях по управленческому учету.

Легитимность с позиции институциональной теории. Институциональная теория дает объяснение тому, как механизмы, с помощью которых организации могут стремиться к тому, чтобы их деятельность воспринималась как соответствующая социальным и культурным ценностям (для достижения легитимности), институционализируются. Высоко институционализованная среда оказывает значительное давление на организации, чтобы те принимали практики, совместимые с институциональными практиками. Общество навязывает индивидам объективную реальность, основанную на институциональных правилах, которые воспринимаются как неизменные объективные факты, а применение этих правил – как устоявшуюся общепринятую практику.

Неоинституциональная социология (NIS), применяемая для организационного анализа, является относительно недавним феноменом. Только в 1970-е годы возникают новые концепции, ориентированные на культурные и социальные аспекты организаций и их институциональную среду. ДиМаджио (DiMaggio) и Пауэлл (Powell) обозначили дату ее рождения – 1977 год, когда Мейер (Meyer) опубликовал две работы на тему развития неоинституциональной мысли – «Действие образования как института» [7] и «Институционализованные организации: формальная структура как миф и церемония» [8]. С тех пор, NIS многократно была использо-

вана в эмпирических исследованиях. Сторонники данной теории единодушны во мнении, что структура и поведение организации зависят от характеристики среды, в которой она осуществляет свою деятельность [9]. Неоинституциональная социология сосредотачивается на процессах, посредством которых предприятия создают и формируют свою организационную структуру, политику и образ действий для того, чтобы продемонстрировать соответствие институциональным правилам, оценкам и ожиданиям. Исследователи в области бухгалтерского учета используют эту концепцию, чтобы объяснить влияние этих широко трактуемых институтов на деятельность предприятия (в т.ч. организацию бухгалтерского учета) [10; с. 159].

Деятельность организаций подвержена влиянию сил, действующих в институциональной среде. Когда-то разные организации, действующие в одной сфере, становятся все более похожими друг на друга. Механизм, посредством которого данный процесс происходит, получил название «изоморфизм». В ранних исследованиях выделяют два основных типа изоморфизма: конкурентный и институциональный. Конкурентный изоморфизм наблюдается в ситуациях, когда существует свободная и открытая конкуренция, и особенно проявляется на вновь возникающих рынках, которая, в итоге, и навязывает организациям один лучший путь развития. По мере того, как организационное поле приобретает более зрелый вид и стабилизируется, снижается уровень конкуренции, конкретные компании или группы компаний аккумулируют ресурсы и получают иные преимущества, заметно увеличивается институциональное воздействие. Компании конкурируют не только за экономическое влияние, но и в целях достижения политической и институциональной легитимности. И в данном случае речь уже идет об институциональном изоморфизме, который бывает трех видов – принудительный, нормативный и подражательный. Хотя каждый вид представляет отдельный процесс, они могут действовать одновременно и приводить к определенному результату там, где воздействие какого либо одного процесса достаточно сложно определить. Принудительный изоморфизм проистекает в основном из внешнего по отношению к организации влияния и обычно связан с государственным законодательством и регулированием. В Российской Федерации общее методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляется Правительством РФ. Однако не только законодательство является причиной принудительного изоморфизма. Принудительный изоморфизм также может быть связан с потребностью мировых рынков капитала в гар-

монизации учетной информации. Материнская компания также имеет возможность навязывать внедрение определенной системы управленческого учета своим дочерним компаниям. Взаимосвязи между поставщиками и покупателями являются механизмом, через который качество стандартов управления, а, следовательно, и управленческого учета, передаются от одной организации к другой. Так, многие компании, которые приняли практику экологического управления, были мотивированы потребностями клиентов, причем «розничные клиенты оказывают гораздо большее давление на компании внедрять практики экологического управления, чем коммерческие и промышленные клиенты» [11; с. 213]. Общий итог принудительного изоморфизма заключается в том, что организации приходится подчиниться и демонстрировать требуемое поведение, чтобы не навлечь применение к себе существенных формальных и неформальных санкций (штрафов, отмена льгот).

Нормативный изоморфизм берет начало в деятельности профессиональных или отраслевых сообществ, участники которых коллективно определяют условия и методы своей работы и устанавливают легитимность своего институционального поля, в котором соответствующее поведение прописано или рассматривается как само собой разумеющееся. Такое саморегулирование (находящее выражение, например, во внедрении организацией новых практик управленческого учета) часто связано с государством, которое делегирует профессиональным и отраслевым сообществам определенные полномочия и накладывает ответственность, которая в противном случае лежала бы на государстве. Кроме того, профессиональная деятельность способствует единообразию взглядов ее участников. Расширение и влияние профессиональных сетей позволяют быстрому распространению новых взглядов и практик среди организаций. Руководители стремятся действовать так, как считается приемлемым в их институциональной среде, усваивая эти стандарты из обучения в высших учебных заведениях, на курсах профессиональной подготовки, курсах повышения квалификации и через профессиональные публикации.

Подражательный изоморфизм предполагает заимствование успешного опыта других индивидов и групп, действующих в том же институциональном поле. Можно сказать, что подобным образом организации реагируют на риски и неопределенность окружающей среды и стремятся к легитимности. Организации моделируют себя на основе других организаций, которые функционируют в той же отрасли и наиболее успешно приспосабливаются к нормам и ожиданиям.

Особенно часто неуверенность создается из-за сильного конкурентного давления, так как организациям приходится предвидеть и реагировать на стратегические инициативы своих конкурентов. Организациям не нужно искать и тратить средства на новые решения – достаточно просто копировать действия других организаций. Попытки внедрения российскими организациями различных зарубежных учетных систем, например функционального метода учета затрат для лучшего распределения затрат на охрану окружающей среды между объектами калькулирования, является примером изменений, спровоцированных подражательным изоморфизмом.

Организационные формы и процедуры, в том числе и системы управленческого учета, могут существовать и взаимодействовать не только по причинам технической рациональности или эффективности, но и по причине достижения легитимности. Вследствие этого возможно появление противоречий между институциональными и «техническими» требованиями. Предприятия могут отделять определенные черты организационной структуры от своей основной деятельности. Они могут демонстрировать соответствие нормам и ценностям общества, создавая формальные структуры, которые не слишком влияют на сам процесс функционирования предприятия. Это позволяет компаниям соблюдать различные институциональные требования, при этом, организуя деятельность по своему усмотрению и, возможно, более эффективно, чем это было бы возможно при соблюдении всех институциональных требований. При этом следует отметить, что институты не обязательно означают сопротивление изменениям, а скорее отвечают на вопрос, почему многие организационные формы и процедуры существуют без видимого технического и экономического обоснования.

Легитимность с позиции теории заинтересованных лиц. Возникновение теории заинтересованных лиц связано с публикацией в 1984 году книги Р.Э.Фримана (Freeman) «Стратегический менеджмент: концепция заинтересованных лиц» [12]. В современном обществе компании связаны экономически и социально с различными заинтересованными лицами, т. е. группами и индивидами, которые могут оказать влияние или на которые может повлиять деятельность организации (акционеры, управленцы, работники компании, поставщики, покупатели, кредиторы, государство, профессиональные организации, общество в целом и др.). Соответственно возникает вопрос, должна ли деятельность современной компании быть нацелена только на увеличение уровня благосостояния собственников или также учитывать потребно-

сти многочисленных заинтересованных лиц, от поддержки которых в немалой степени зависит успех ее деятельности. В целом теория неразрывно связана с управленческими процессами и их результатами, возникающими относительно ресурсных отношений фирмы с ее заинтересованными сторонами [13; с. 54]. Организация получает от заинтересованных лиц необходимые ресурсы (в широком смысле), поскольку удовлетворяет их потребности.

С позиции теории заинтересованных лиц права собственности рассматриваются как социально обусловленные, которые должны определяться не только через форму собственности, но и через права человека, поэтому задачи организации должны быть расширены путем включения задач ее заинтересованных лиц. Однако организация не может удовлетворять (часто противоречивые) запросы всех заинтересованных лиц в равной степени, здесь необходимо соблюдение баланса и определение приоритетов их требований. У фирмы и ее руководителей есть особые обязательства обеспечить получение акционерами «справедливого» дохода от своих инвестиций, но у фирмы есть и особые обязательства перед другими заинтересованными лицами, превышающие или выходящие за пределы, обозначенные требованиями закона. В случае конфликта этих интересов, требования одних заинтересованных лиц, включая акционеров, должны умеряться или приноситься в жертву для выполнения основных обязательств перед другими заинтересованными лицами [14; с. 248].

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. Поэтому помимо стремления к максимизации прибыли, организации должны быть ответственны за свою деятельность в обществе. Корпоративная социальная ответственность означает обязанность руководства организации принимать решения и действовать в интересах как самой организации, так и общества в целом через механизм социальных инвестиций. Под социальными инвестициями обычно понимаются материальные, технологические, управленческие, финансовые и прочие ресурсы, направляемые компанией на реализацию социальных и экологических программ. При этом в будущем компания ожидает получение социального и экономического эффекта, который во многом зависит от удовлетворения компаний ожиданий общества и получения поддержки общества. Можно сказать, что

компания проявляет социальную ответственность, если ее деятельность соответствует двум условиям. Во-первых, компания умышленно не делает ничего, что может повредить ее заинтересованным лицам. Во-вторых, если компания все-таки наносит вред своим заинтересованным лицам, то она возмещает его, когда бы факт причинения вреда не был выявлен [15; с. 928].

Положения теории заинтересованных лиц оказала влияние не только на развитие социального и экологического учета, но и на подходы к оценке деятельности организации, являющейся одним из аспектов управленческого учета. Традиционно, оценка деятельности организаций производилась и рассматривалась как всеобъемлющая при помощи финансовых показателей. Наиболее широко применяемым финансовым критерием результатов деятельности организаций является показатель рентабельности инвестиций (return on investment или ROI). Он был введен в начале XX века американской компанией Du Pont для сравнения показателей различных подразделений организации с общими значениями с целью упрощения координации разнообразных видов деятельности, а также для оценки работы руководителей этих подразделений. Основной задачей многих компаний того времени было достижение уровня прибыли выше среднего по отрасли путем изготовления и продажи продукции массового производства. Управленческий учет в многопрофильных компаниях сосредоточился на анализе показателей использования капитала, и эффективное управление капиталом стало главной движущей силой компании. Однако роль оценки результатов деятельности организаций в краткосрочном периоде была подорвана быстрыми изменениями в технологии, уменьшением жизненных циклов продукции и инновациями в организации производства.

Ключом к улучшению деятельности организации является разработка и внедрение «новых» финансовых показателей, основанных на концепции остаточной прибыли, а также привязка вознаграждения на достижение целевого показателя. Сама концепция остаточной прибыли не является новой; она была выработана достаточно давно с предпосылкой, что для создания компанией благосостояния необходимо, чтобы доход на инвестированный капитал превосходил стоимость его привлечения. Для определения прибыли, оставшейся для реинвестирования или распределения между собственниками, стоимость капитала вычитается из бухгалтерской прибыли. Использование традиционной бухгалтерской прибыли для измерения деятельности отражает лишь стоимость заемного капитала, тогда как остаточная прибыль

включает стоимость как собственного, так и заемного капитала. Однако несмотря на кажущуюся привлекательность и простоту концепции остаточной прибыли, она не получила широкого распространения; гораздо чаще компаниями применяются показатели оборачиваемости и показатели, характеризующие долю компании на рынке. В то же время достижение целей роста компании, а не целей увеличения стоимости могут снизить величину акционерного капитала. В связи с этим рядом консалтинговых компаний были разработаны основанные на стоимости показатели, предполагающие некоторые корректировки остаточной прибыли. В качестве примера можно привести показатель экономической добавочной стоимости (economic value added или EVA) компании Stern Stewart, показатель дисконтированной экономической прибыли (discounted economic profits или EP) компании Marakon Associates, показатель управления экономической стоимостью (economic value management или EVM) компании KPMG и др. Общим подходом к разработке данных показателей является то, что у фирмы должен быть единственный целевой финансовый показатель, влияющий на все принимаемые решения.

Поскольку успех деятельности компании зависит от ее возможности балансировать между конфликтующими интересами различных заинтересованных лиц, ей необходимы более широкие системы оценки деятельности, допускающие множество показателей, в том числе нефинансовых, а не системы, основанные на единственном целевом финансовом показателе. Существует несколько подходов, способных помочь организациям определить комплекс мер, которые бы отражали их перспективы и могли бы измерить результаты текущей деятельности. К ним относятся: сбалансированная система показателей (balanced scorecard) Каплана и Нортон, пирамида SMART (SMART pyramid) Линча и Кросса, подход результатов и детерминант (results and determinants framework) Фитцджеральда и др. Данные подходы связаны с корпоративной стратегией, включают внешние (обслуживание клиентов) и внутренние, финансовые и нефинансовые показатели, отражают компромисс между различными стратегиями.

Важной отличительной чертой этих подходов является наличие таких показателей деятельности, как гибкость и удовлетворение клиентов, которые зависят от характера отрасли и от конкретной конкурентной стратегии, принятой организацией. Таким образом, виды используемых показателей должны отражать, прямо либо косвенно, факторы успеха, необходимые для исполнения корпоративной стратегии.

Организации несут ответственность не только за собственные ресурсы, но и за экономические ресурсы общества, включающие природные и человеческие ресурсы, поэтому руководство организаций должно быть подотчетным обществу за их использование. В связи с этим, все большее значение приобретает оценка результатов деятельности организаций с использованием системы показателей по всем направлениям устойчивого развития в соответствии с концепцией «триединого итога» (triple bottom line или TBL), включающего оценку экономической деятельности компании, ее социальной политики и экологии производства. Следует отметить, что выделение данных трех аспектов носит условный характер, все показатели должны рассматриваться во взаимосвязи. Данная система показателей предусматривается рекомендательным международным стандартом «Глобальная инициатива по отчетности» (Guidelines of Global Reporting Initiative или GRI) в области устойчивого бизнеса, внедренным в 2002 году. Его третье поколение G3 (2006 г.) включает 121 элемент стандартной отчетности, в том числе 9 экономических, 30 экологических и 40 социальных показателей.

Подводя некоторый итог, следует сказать, что достижения легитимности руководители современных организаций должны принимать решения и действовать как в интересах самой организации, так и общества. Если они будут придерживаться этой позиции, изменится суть процесса принятия решений и контроля, а следовательно, и роль бухгалтеров в области управленческого учета, предоставляющих информацию для принятий решений и контроля, также изменится в условиях новой окружающей среды.

Литература

1. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – 2 изд., стереотип. [Текст] // М.: Финансы и статистика, 2002. - с. 496.
2. Закон о бухгалтерском учете № 129-ФЗ. Принят ГД 23.02.1996 (ред. 26.03.2007).
3. Kaya U., Yayla H.E. Remembering Thirty-five Years of Social Accounting: A Review of the Literature and the Practice. MPRA Paper № 3454, posted 07. November 2007 [электронный ресурс] // Режим доступа <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/3454/>
4. Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие [Текст] // М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – с. 248.
5. Bennet M., Bouma J.J., Wolters T. Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments (Eco-Efficiency in Industry and Science) [Текст] // Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 2002. - p. 302.
6. Suchman M.C. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches // The Academy of management review, Ada, Ohio, 1995. – Vol. 20, № 3. – p. 571-610.
7. Meyer J.W. The Effects of Education as an Institution [Текст] // American Journal of Sociology. – 1977. Vol. 83, № 1. – p. 55-77.

8. Meyer J.W., Rowan B. Institutionalized Organization: Formal Structure as Myth and Ceremony [Текст] // American Journal of Sociology. – 1977. Vol. 83, № 2. – p. 340-363.
9. Major M., Hopper T. Activity-based costing and legitimacy: an institutional perspective. APIRA-Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting. Auckland 8-10 July, 2007 [электронный ресурс] // Режим доступа http://www.mngt.waikato.ac.nz/ConferenceManager/articles/5/139-APIRA2007_ABCPaper.doc.
10. Ahmed M.N., Scapens R.W. Cost allocation in Britain: towards an institutional analysis [Текст] // The European Accounting Review. – 2000. Vol. 9, Number 2, 1 - p.p. 159-204.
11. Delmas M., Toffel M.W. Stakeholders and environmental management practices: an institutional framework [Текст] // Business Strategy and the Environment. - 2004. Number 13. – p. 209-222.
12. Freeman R.E. Strategic management: A Stakeholder approach [Текст] // Boston: Pitman Publishing, 1984. – p. 276.
13. Петров М.А. Теория заинтересованных сторон: пути практического применения [Текст] // Вестник СПбГУ. Сер. 8. 2004. Вып. 2 (№ 16). - С. 51-68.
14. Heath J., Norman W. Stakeholder Theory, Corporate Governance and Public Management: What can the history of state-run enterprises teach us in the post-Enron era? [Текст] // Journal of Business Ethics. - 2004. Vol. 53. – p. 247-265.
15. Campbell J.L. Institutional Analysis and Paradox of Corporate Social Responsibility [Текст] // American Behavioral Scientist. - March 2006. Vol. 47, Number 7. –p. 925-938.