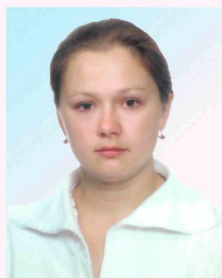


## Проблемы формирования управленческого учёта на отечественных предприятиях

*Статья посвящена рассмотрению теоретических проблем становления управленческого учёта на российских предприятиях. В статье содержится анализ толкований управленческого учёта и рассмотрение его мультифункциональности. Представлена авторская точка зрения на процессный подход к реализации управленческого учёта на предприятии и отражены проблемы, которые возникают при формировании управленческого учёта на практике. Дано заключение о необходимости создания единой концепции формирования управленческого учёта. Предлагается изучение и осмысление концепции контроллинга. Для устранения противоречия между научной трактовкой «управленческий учёт» и его практическим содержанием предлагается интеграция концепций управленческого учёта и контроллинга.*

*Управленческий учёт, контроллинг, управленческие решения, информационное обеспечение процесса принятия управленческих решений, структура управления предприятием.*



**Алла Юрьевна**

**ПОМА**

кандидат экономических наук, доцент  
ИЭИ ГОУ ВПО ЧГУ  
alpoma75@mail.ru



**Дмитрий Валентинович**

**КОВРЯКОВ**

кандидат экономических наук, доцент  
ИЭИ ГОУ ВПО ЧГУ  
kovryakov79@mail.ru

Развитие стоимостного мышления в рамках управления частными и государственными компаниями является актуальной проблемой становления инновационной траектории развития российской экономики. Подобный взгляд на организацию позволяет существенно повысить её конкурентоспособность в современных сложных условиях. Часто успешность, по мнению многих авторов, определяется системой качественной и достаточной информации, необходимой для принятия управленческих решений, — системой управленческого учёта.

Основной проблемой, существующей в сфере реализации системы управленческого учёта на предприятии, по мнению авторов [5], выступает неоднозначность его трактовки и ориентация в практической сфере в основном на калькуляцию себестоимости и контроль финансовых результатов (так называемые традиционные модели управленческого учёта).

Данная статья представляет собой попытку анализа противоречий формирования управленческого учёта на российских предприятиях. Не претендуя на полноту освещения реализации управлен-

ческого учёта, авторы видят свою задачу в раскрытии основных взглядов на управленческий учёт, характеристике целевых установок функционирования данной системы в рамках организации. Основная гипотеза данной работы: для успешного управления современным предприятием в рыночных условиях необходимо расширение традиционного понимания управленческого учёта и придания ему качеств интегрирующего и координирующего центра принятия управленческих решений.

В последние годы проблемам управленческого учёта уделяется значительное внимание со стороны учёных и практиков. Среди теоретиков учёта до сих пор не сложилось общего мнения по поводу концепции управленческого учёта как научной дисциплины или практической деятельности [9]. При этом наблюдается широкий разброс мнений об управленческом учёте — от полного отрицания до расширительного его толкования как конгломерата целого ряда управленческих функций: планирования, учёта, контроля, анализа хозяйственной деятельности организации, обоснования инвестиционных и других управленческих решений (*таблица*).

Иногда, для простоты, управленческий учёт ограничивают только задачами сбора,

группировки информации и формирования управленческой отчётности, то есть формированием информационной среды для менеджеров, принимающих управленческие решения [6]. Некоторые рассматривают его как систему управления прибылью предприятия через управление затратами [12].

Учёные, трактующие управленческий учёт расширительно, включают в его сферу не только формирование необходимой для управления организацией плановой, нормативной, учётной, отчётной, маркетинговой, финансовой и другой информации, но и сами функции планирования, учёта и контроля, анализа, обоснования управленческих решений. Таким образом, нельзя игнорировать мультифункциональность наполнения управленческого учёта.

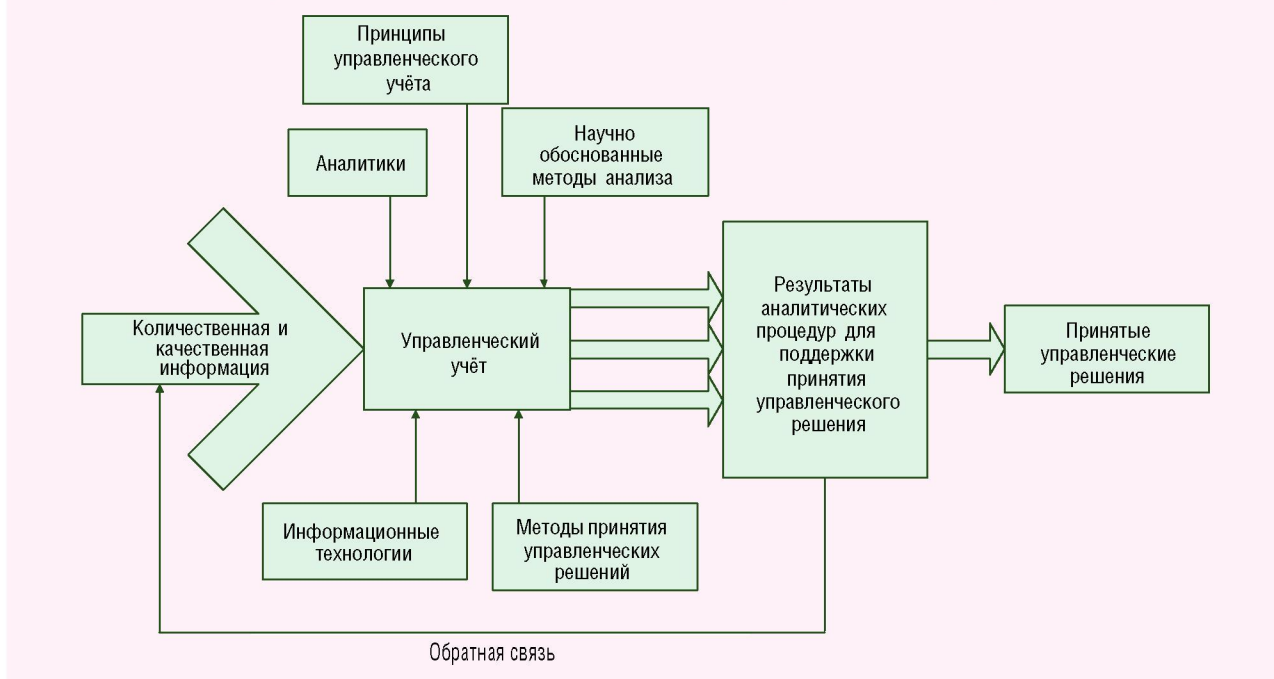
Каждая из существующих точек зрения на реализацию управленческого учёта достойна внимания с целью выявления и использования аргументированных и разумных предложений для дальнейшего развития экономики России.

На *рисунке 1* представлена авторская точка зрения на процесс реализации управленческого учёта на предприятии. Он, по нашему мнению, шире, чем информационно-аналитическая функция, обычно приписываемая управленческому учёту на предприятиях.

Функции управленческого учёта в отражении разных авторов

Автор концепции	Основные реализуемые управленческие функции
Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж.	Идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами [11].
Шеремет А.Д.	Обеспечение информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации; выявление, измерение, сбор, анализ, подготовка, интерпретация, приём и передача информации управленческому аппарату для выполнения его функций [9].
Друри К.	Предоставление информации, на основе которой принимают обоснованные решения [4].
Николаева С.А.	Сбор, планирование, контроль, анализ данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности для оперативного принятия управленческих решений [9].
Касьянова Г.Ю.	Сбор и анализ информации об издержках предприятия, управление бюджетами (то есть планирование) и оценка деятельности подразделений [9].
Волкова О.В.	Информационный обмен в организации, предназначенный для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей всей организации [9].
Карпова Т.П.	Учет затрат и доходов, нормирование, планирование, контроль и анализ, систематизация информации для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия [9].
Каверина О.Д.	Сбор, измерение, систематизация, анализ и передача данных, необходимых для управления подразделениями предприятий и принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений [9].

Рисунок 1. Процессный подход к реализации управленческого учёта



Входящая количественная и качественная информация поступает из многообразных источников: она формируется в различных подсистемах организации, а также во внешней бизнес-среде.

Процесс реализации управленческого учёта специалисты осуществляют посредством информационных технологий, учитывая установленные принципы управленческого учёта, а также последовательность принятия управленческих решений. На выходе системы управленческого учёта – предложения специалистов в результате использования научно обоснованных методов анализа в конкретных функциональных областях деятельности предприятия.

В представленном выше процессном описании управленческого учёта непосредственная деятельность по его осуществлению имеет вид «чёрного ящика». Попытки определить содержание управленческого учёта с позиций формальной логики не способны раскрыть целостные свойства управленческого учёта вследствие его сложности как объекта исследования из-за неочевидности границ, неоднородности состава элементов, многообразия связей [2].

Рассматривая управленческий учёт как систему, авторы склонны руководствоваться определением С.В. Булгаковой [2]: система управленческого учёта представляет собой интегрированное соединение свойственных компонентов (элементов) для создания заинтересованным пользователям информационного обеспечения процесса принятия оперативных, тактических и стратегических решений, реализации ими функций управления. Данное определение, во-первых, обладает достаточной общностью; во-вторых, прямо или опосредованно включает в себя указанные выше представления об управленческом учёте; в-третьих, описывает управленческий учёт в рамках системного подхода.

Среди подсистем управленческого учёта можно выделить следующие [6]:

- подсистема прогнозирования;
- подсистема планирования;
- подсистема контроля;
- подсистема анализа и оценки.

Непосредственно процесс управленческого учёта реализуется как один из основных механизмов поддержки в принятии управленческих решений и состоит из

следующих этапов: анализ имеющейся информации с использованием соответствующих научных методов; выявление проблемных областей, требующих управленческого вмешательства; разработка вариантов решения и оценка их реализуемости; получение информации, связанной с реализацией управленческих решений.

Основную роль в осуществлении процесса управленческого учёта играют его инструменты, которые можно сгруппировать следующим образом [2]:

- учётно-калькуляционные;
- аналитические;
- контрольные;
- организационные.

Всё это помогает принимать обоснованные решения в рамках функциональных подсистем предприятия, представленных на *рисунке 2*.

При поддержке принятия управленческих решений специалисты-аналитики сталкиваются со следующей двойственностью. С одной стороны, они вынуждены

знать методологию принятия решений в функциональных областях, с другой стороны, они сами формируют подобную методологию. Иначе говоря, возникает дихотомия процесса и объекта управления.

Ниже представлено место управленческого учёта в системе управления предприятием (*рис. 3*).

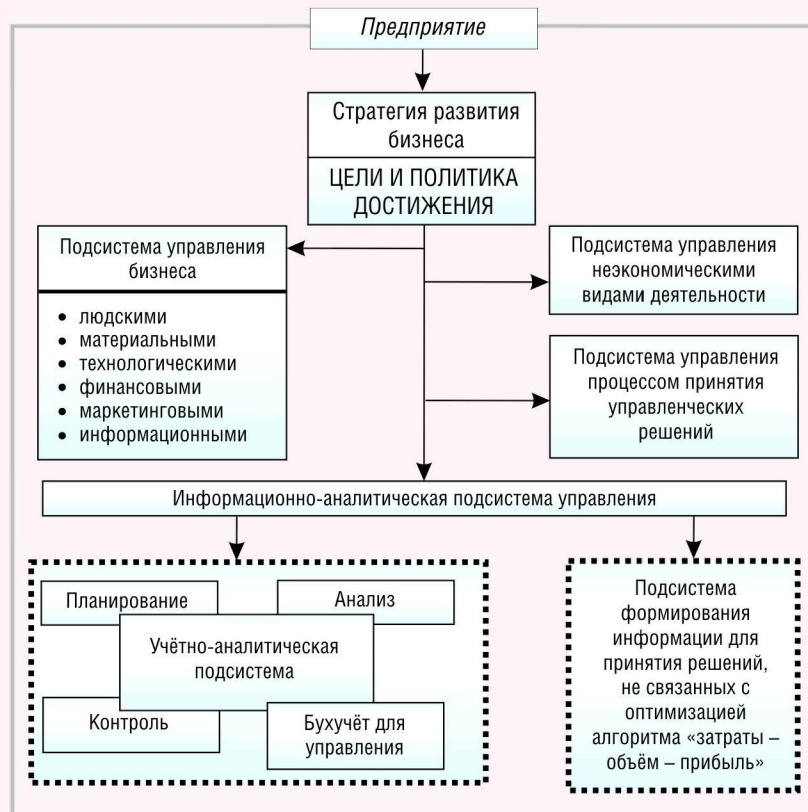
Специалисты-аналитики подчиняются не только своему непосредственному менеджеру, но и, как правило, функционально подчиняются финансовой службе предприятия. Такой вариант решения управленческих задач предоставляет минимум возможностей в независимом информационном обеспечении руководства для поддержки принятия управленческих решений.

Трудно не заметить очевидного несоответствия между пониманием дисциплины «управленческий учет» и её содержанием на практике. Данный методологический вопрос приводит к ряду негативных явлений.

Рисунок 2. Функциональные подсистемы реализации управленческого учёта (источники методов поддержки принятия управленческих решений)



Рисунок 3. Типичное место управленческого учёта в структуре управления предприятием



Практика реализации управленческого учёта лишь только подтверждает наши выводы.

Главная проблема заключается в том, что вся ответственность за осуществление управленческих функций, объединяемых понятием «управленческий учет», ложится на учетных работников, которым не под силу качественное их выполнение, поскольку от участия в практической реализации управленческого учёта отсекаются специалисты по планированию, ценообразованию, маркетингу, экономическому анализу и другим управленческим процессам [12].

К тому же при двойственной трактовке управленческого учёта, — с одной стороны, как комплекса управленческих функций, а с другой — как подсистемы бухгалтерского учёта [9] — границы самого учёта размываются, различные его объекты противо-

поставляются друг другу, что не соответствует историческим традициям развития учёта в России.

К второстепенным последствиям подобного отношения к управленческому учёту можно также отнести следующее:

- 1) управленческие отчёты не всегда содержат необходимую информацию в удобной форме;
- 2) решение только одной какой-то проблемы бизнеса (локальной задачи) не даёт существенного управленческого эффекта в целом для компании;
- 3) на каждом этапе жизненного цикла бизнеса перед ним встают разные задачи управления;
- 4) в системе управленческого учёта и отчётности задействована масса специалистов различных сфер деятельности одного предприятия, поэтому часто встречается, что несколько сотрудников бесцельно дублируют работу друг друга.

Во избежание вышеуказанных недостатков необходимо применять единую концепцию формирования управленческого учёта. Большую пользу в решении этой задачи может принести изучение и осмысление концепции контроллинга.

Под контроллингом следует понимать такую концепцию управления организацией, которая опирается на комплексное соединение процессов планирования, учёта, контроля и экономического анализа, координацию мер по достижению целей организации [8]. Такое определение контроллинга имеет много общего с широким толкованием управленческого учёта как деятельности, связанной с принятием решений.

Контроллинг возник на стыке экономического анализа, планирования, управленческого учёта и менеджмента. В России интерес к контроллингу начал проявляться в начале 90-х годов XX века, когда в экономике страны стали внедряться рыночные принципы хозяйствования. Наибольший интерес к контроллингу и в теоретическом, и в практическом плане был проявлен со стороны банков – особенно динамично развивающегося на тот момент сектора экономики нашей страны.

Управленческий учёт на большинстве отечественных предприятий до сих пор не ведётся или развит очень слабо [10], это объясняется многими причинами. Однако развитие рыночных отношений в России способствует возрастанию роли управленческого учёта в оперативном, тактическом и стратегическом управлении предприятием. Управленческий учёт выступает составной частью информационной системы [6], от которой зависит эффективность управления производственной деятельностью предприятия.

Таким образом, в период рыночных отношений актуальным является процесс интеграции управленческого учёта и контроллинга, которые образуют взаимодействие двух концепций:

- управленческого учёта как информационной системы, призванной решать вопросы формирования затрат и эффективности использования имеющихся ресурсов;

- контроллинга как системы управления прибылью и затратами на основе широкого использования информационных ресурсов.

Главная особенность контроллинга состоит в системной коммуникации управленческих функций, во взаимосвязи между ними, формировании единой информационной базы, координации мер по достижению целей, которые организация ставит перед собой.

В то же время управленческий учёт в его традиционном виде представляет собой конгломерат, то есть механическое соединение разрозненных, слабо связанных друг с другом управленческих функций.

Многие авторы работ по управленческому учёту даже не ставят перед собой такой цели – интегрировать в единое целое функции планирования (бюджетирования), учёта, контроля, анализа, обоснования управленческих решений и др. [12].

Контроллинг отдаёт предпочтение предварительному, а не последующему анализу и контролю [7]. При этом рассматриваются и оцениваются различные варианты достижения намеченной цели, разрабатываются прогнозные балансы и отчёты, ориентированные на цели организации, стратегические и тактические, создаётся система информационного обеспечения всех управленческих служб организации.

Деятельность организации ориентируется на определённую рыночную нишу, на запросы потребителей и клиентов, на систему сбыта, рекламы, стимулирования спроса и в то же время – на получение прибыли.

Поэтому в основе контроллинга лежит ориентация всей деятельности организации на требования рынка, на запросы потребителей, а следовательно, значительное внимание в системе контроллинга уделяется изучению потребительского спроса, уровня конкуренции, цен и других маркетинговых показателей [7]. Планирование объёмов выпуска и продажи продукции, товаров и услуг, доходов, расходов и финансовых результатов основывается не только на маркетинговом анализе, но и на исследовании безубыточности бизнеса, поиске на стадии планирования внутрипроизводственных резервов снижения постоянных и переменных затрат, возможностей оптимизации уровня отпускных цен, более полной загрузки мощностей и т.п.

В системе контроллинга, как и в управленческом учёте, значительная роль принадлежит учёту по местам возникновения затрат, по центрам ответственности, носителям издержек, элементам и статьям затрат и в других необходимых для управления организацией разрезах [12]. Однако, в отличие от традиционного управленческого учёта, в системе контроллинга больше внимания уделяется оценке обоснованности затрат, поиску причинно-следственных связей между затратами и результатами, разграничению уровня ответственности за расходы и доходы [7].

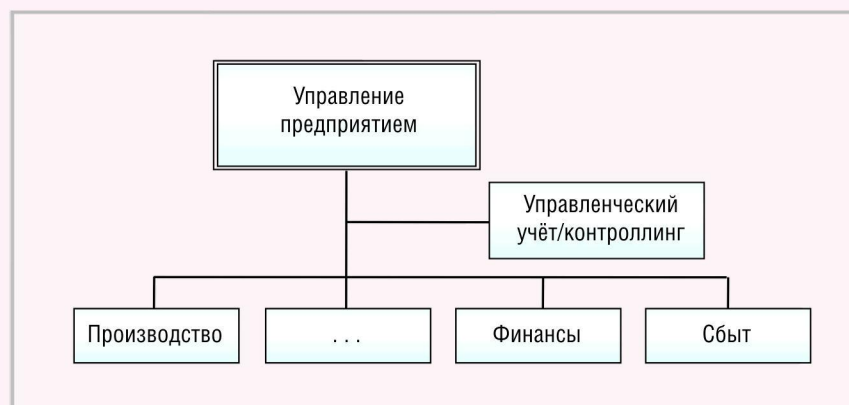
Логика рассуждений приводит к выводу о целесообразности создания на предприятиях специальных аналитических отделов или штатных должностей, что позволит наиболее эффективно организовать практическую реализацию принятия управленческих решений.

Полномочия специалистов-аналитиков должны задаваться исходя из предопределяемых задач [1]. Определение полномочий совершенно очевидно вызывает необходимость решения вопроса об организационном положении подразделения управленческого учёта/контроллинга [8].

Прежде всего, необходимо отметить, что данная структурная единица наряду с бухгалтерией, финансовым и плановым отделом входит в состав финансово-экономических служб предприятий.

Специалисты-аналитики должны иметь возможность получать всю необходимую им информацию и трансформировать её в рекомендации для принятия управленческих решений высшими менеджерами предприятия, и при этом отдел управленческого учёта / контроллинга должен быть независимым от финансово-экономической службы, как, например, штаб при высшем органе управления, вынесенный за рамки функциональных служб предприятия (рис. 4).

Рисунок 4. Штабная организация управленческого учёта / контроллинга



Главный контроллер подотчётен непосредственно топ-менеджеру предприятия. Это делает контроллеров максимально независимыми по отношению к иным финансово-экономическим службам предприятия, позволяя лучше осуществлять координацию и информационное обеспечение заинтересованных менеджеров. Служба управленческого учёта/контроллинга в таком случае наделяется правом отслеживать выполнение остальными структурными подразделениями поставленных перед ними аналитических задач. В ряде случаев контроль этот может иметь не директивный, а исключительно рекомендательный характер [8].

В случае штабной организации управленческий учёт / контроллинг наделяется правами давать консультации, готовить выводы для линейных отделов предприятия. Это должно снизить нагрузку линейных отделов и повысить эффект от их работы. Поскольку контроллинг понимают как специальную форму поддержки руководства [7], то создание штабной службы

управленческого учёта / контроллинга, которое подчинено высшему руководящему уровню, следует считать эффективным решением для закрепления в иерархии предприятия способа мышления, ориентированного на результат.

Органически встроенная в систему управления экономикой предприятия служба управленческого учёта / контроллинга позволит оптимизировать деятельность всех финансово-экономических служб:

- оперативно информируется руководство предприятия, так как информация концентрируется в одном специализированном отделе;
- вводятся единые правила планирования, учёта, контроля и применяются унифицированные формы предоставления информации во всех подразделениях;
- координация различных планов и процесса их выполнения направлена на единую конечную цель предприятия, что позволяет предварительно проверить их реальность и гарантировать рациональность достижения цели.

## Литература

1. Булгакова, С.В. Структурирование управленческого учёта и его объектов / С.В. Булгакова // Управленческий учёт. – 2008. – № 1. – С. 3-11.
2. Булгакова, С.В. Теория, методология и организация системы управленческого учета: автореф. на соиск. уч. ст. д-ра. экон. наук: 08.00.12 / С.В. Булгакова. – Мичуринск, 2009. – 45 с.
3. Грамотенко, О. Контроллинг (методика работы) / О. Грамотенко // Управленческий учёт и финансы. – 2005. – № 2.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учёт: пер. с англ.: учебник / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
5. Екимовских, И. Постановка управленческого учёта: основные правила / И. Екимовских // Управленческий учёт. – 2011. – №1.
6. Иванов, В.В. Управленческий учёт для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 208 с.
7. Контроллинг / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова. – М.: Финансы и статистика, Инфра-М, 2009. – 336 с.
8. Лаута, Ю.С. Создание системы контроллинга на промышленном предприятии / Ю.С. Лаута, Б.И. Герасимов. – Тамбов: ТГТУ, 2005. – 95 с.
9. Попова, Л.В. Управленческий учёт и анализ с практическими примерами / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 272 с.
10. Попова Л.В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга / Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 272 с.
11. Хорнгрен, Ч. Управленческий учёт: пер. с англ.: учебник / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.
12. Юдина, Л.Н. Управленческий учёт и контроллинг / Л.Н. Юдина // Финансовый менеджмент. – 2005. – №1.