

2.8. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ЧАСТНАЯ КОНЦЕПЦИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА

Чиков Д.В., аспирант, кафедра экономики
бухгалтерского учета и аудита

*Российский университет кооперации,
Волгоградский кооперативный
институт (филиал)*

В статье анализируется учетная концепция контроллинга. Автором обосновывается интегрированность управленческого учета в контексте концепции контроллинга. Рассмотрены основные аспекты управленческого учёта в соответствии со стратегией экономического субъекта.

В современных условиях хозяйствования контроллинг является одним из направлений информационно-экономического развития экономического субъекта. Особый интерес к нему обусловлен появлением значительного количества переведенных изданий, ответственными исследованиями. В работах некоторых авторов контроллинг формулируется в недостаточных определенных функциональных рамках. Это в свою очередь осложняет как осмысление контроллинга, так и его практическое использование. В настоящее время контроллинг включает в себя несколько концепций (как правило, это система учета, информационная, управленческая системы), которые ориентированы на подготовку и предоставление информации, поддержку системы управления, повышение эффективности деятельности экономического субъекта.

Под концепцией контроллинга понимается совокупность суждений о его функциональном разграничении, институциональном оформлении и инструментальной вооруженности в зависимости от целей экономического субъекта [12].

Управленческий учет необходимо рассматривать в системе учетной концепции контроллинга, которая включает в себя методологию формирования учетной информации для обеспечения ею оперативного и стратегического управления [6]. Ориентируясь на цели экономического субъекта, выделяют стратегический и оперативный контроллинг. При этом первый регулирует оперативные процессы планирования, контроля, учета и отчетности экономического субъекта при поддержке современных информационных систем, а стратегический контроллинг при тех же процессах ориентирован на долгосрочные перспективы. Современное управление предполагает интеграцию оперативного и стратегического контроллинга в единый непрерывный процесс. Для поддержки этого процесса в экономическом субъекте следует создать информационную подсистему на основе обратной связи.

Во многих научных источниках, посвященных изучению стратегического и оперативного контроллинга, часто сущность каждого определяется следующим образом [1]:

- стратегический контроллинг – делать «правильные вещи»;

- оперативный контроллинг – делать вещи «правильно».

Определяя цели стратегического контроллинга, необходимо рассматривать консультационное и информационное содействие управлению на базе информационно-аналитического и методологического обеспечения, ответственного за способность «делать правильные вещи».

С определением цели контроллинга связано выполнение его основных функций. Исходя из теории систем, цель задается извне. Функции контроллинга детерминируются в соответствии с поставленными перед экономическим субъектом целями и охватывают те виды управленческой деятельности, обеспечивающие достижение этих целей.

По мнению В.А. Маняевой, функциями стратегического контроллинга являются: методологическая, планово-бюджетная, организационная, учетно-аналитическая информационная, контрольная и регулирующая [6]. По мнению автора, ключевое место в системе стратегического контроллинга должно отводиться учетно-информационной функции. Эксплуатация информационных систем класса Business Intelligence (BI) обеспечивает достижение главной цели контроллинга – организации информационно-аналитического управления. Применение систем класса BI позволяет проводить анализ не только исторической информации о деятельности, собранной в информационных системах, но и разрабатывать на ее базе прогнозы на будущее. Создание информационной модели контроллинга, включает все модули управленческой информации, в которых выделяется информация учета и отчетности для формирования стратегических решений.

В условиях современного турбулентного состояния экономической среды использование исторической информации приводит к неэффективности управления. Это связано с тем фактом, что информация формируется традиционным бухгалтерским учетом, который отражает свершившиеся факты хозяйственной жизни в соответствии с принятой учетной политикой экономического субъекта и не позволяет оценивать потенциальные возможности развития бизнеса. Актуальной становится методология системы внутреннего хозяйственного расчета, которая соответствует немецкой модели контроллинга и англо-саксонской модели управления на основе центров ответственности, позволяющей установить ответственных за результаты деятельности.

Контроллинг как надстройка системы управления базируется на информации управленческого учета, формируемой для внутренних пользователей и определяющей содержание информации для управления конкретным объектом. При этом, управленческий учет интегрируется в единую систему учетного пространства. В.Ф. Палий трактует управленческий учет как систему внутреннего оперативного управления, выделяя как одну из его основных задач – предоставление информации менеджерам в ракурсах и объемах, которые не присущи финансовому учету [9]. Некоторые авторы, такие как П. Хорват, Т. Райхман, Д. Шнайдер, А. Дайле соотносят контроллинг с концепцией управленческого учета. В частности, В. Хорвард рассматривает контроллинг как дальнейшее развитие управлен-

ческого учета [5]. Из чего следует, что учетная функция занимает основное место в структуре изучаемого предмета. Основываясь на временном признаке, система управленческого учета подразделяется на два вида – оперативный управленческий учет и стратегический управленческий учет.

В поддержку данного соотношения В.Б. Ивашкевич утверждает, что стратегический учет и контроллинг органически вписываются в систему управленческого учета, во-первых, потому что предназначены для управления компанией, а во-вторых, поскольку используют единые с текущим, нестратегическим учетом для управления приемы и методы, ориентированные на приростные затраты и результат, маржинальный доход, учет по сегментам деятельности и т.п. [2]. По мнению автора статьи, смешение подходов к содержанию контроллинга и управленческого учета не допустимо, так как контроллинг является навигатором системы управления, а управленческий учет является элементом контроллинга по обеспечению сопряженности различных информационных потоков учетной информации для принятия научно обоснованных управленческих решений. В результате возникает потребность в интегрированном учетном пространстве (рис. 1). Следовательно, система учета, ориентированная на управление экономическим субъектом, должна обеспечивать возможность контроля успешности реализации решений [5].

Отдельно функционирующие в информационном пространстве экономического субъекта учетные подсистемы призваны полно и своевременно удовлетворить соответствующую информационные потребности определенного сегмента стейкхолдеров, преследующего конкретные цели:

- финансовый учет – своевременное обеспечение пользователей внешней финансовой отчетностью, позволяющей проводить оценку финансового состояния экономического субъекта;
- налоговый учет – правильное исчисление и своевременные расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами;
- управленческий учет – информационная поддержка менеджеров;
- статистический учет – оценка динамики учетных факторов.

Интегрированность управленческого учета в контексте концепции контроллинга охватывает весь цикл разработки управленческих решений **планирование → организация → учет → анализ → контроль → регулирование**. Принятие решений – одна из составных частей любой управленческой функции. Необходимость принятия решений пронизывает всю деятельность менеджера и контроллера. Следовательно, управленческий учет выполняет максимальную совокупность возможных функций по подготовке информации для внутренних пользователей.

Высший уровень в организации структуры службы контроллинга несет прежде всего ответственность за координацию действий в процессе разработки и реализации стратегии экономического субъекта. Стратегия в самом общем виде демонстрирует генеральное направление действия экономического субъекта, следование которому в долгосрочной перспективе должно привести его к достижению

глобальной цели хозяйствования – устойчивого состояния на рынке и получение стабильной прибыли.

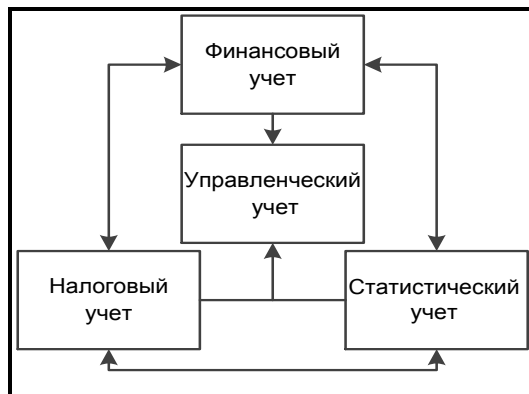


Рис. 1. Интегрированное учетное пространство

Стратегия экономического субъекта отображается в разработанных планах на перспективу и разработке ряда прогнозных документов – проектов будущего отчета о прибылях и убытках и баланса. Прогнозный отчет о прибылях и убытках представляет собой рабочий план для всей фирмы в целом, а прогнозный баланс отражает суммарное влияние предполагаемых будущих решений на финансовое состояние фирмы [11]. Современная экономическая среда предписывает новые условия и самостоятельно реорганизует старые форматы в новые системы. Система стратегического контроллинга призвана помочь руководителям выявить и оценить новые потенциалы успешной деятельности [10]. Формирование информации в рамках стратегического контроллинга невозможно без использования системы бюджетирования и репортинга. С действующей системой бюджетирования и налогового планирования экономические субъекты прогнозируют собственные финансовые результаты соразмерно поставленным текущим и стратегическим целям на определенные временные интервалы. Управленческие отчеты формируются за любой период и с любыми условиями. Это дает возможность оперативно проанализировать деятельность экономического субъекта в любом разрезе.

Таким образом, первостепенная роль в информационной системе стратегического контроллинга принадлежит управленческому учету, в частности стратегическому управленческому учету.

Стратегический управленческий учет призван формировать учетно-информационное обеспечение для стратегического контроллинга. Центральной информацией, используемой в стратегическом управленческом учете, является информация, которая формируется в результате мониторинга внутренней и внешней среды экономического субъекта. При этом для стратегического управленческого учета требуется информация о состоянии внутренней среды экономического субъекта, которая отражается в других видах учета – финансовом, налоговом, оперативном управленческом. Областью пересечения финансового, налогового и управленческого учета является определение и распределение расходов, исчисление

себестоимости готовой продукции, стоимости остатков незавершенного производства и др.

Информационная связь между финансовым и управленческим учетом не имеет законодательного закрепления. Информация управленческого учета может быть согласована и сопоставима с информацией финансового учета. Такую сопоставимость обеспечивает сформированная учетная политика экономического субъекта. Следует отметить, что методы учетной политики в финансовом и управленческом учете могут не совпадать. Поэтому экономическая выгода, которая будет получена от принятия того или иного стратегического решения, должна быть обязательно сопоставлена с финансовой информацией. Так, прогнозный баланс экономического субъекта может быть сформирован путем корректировки балансового отчета за предыдущий, отчетный период (используемый в качестве начального).

В налоговом учете производится учет доходов и расходов экономического субъекта в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Налоговый учет связан со стратегическим управленческим учетом областью налогового планирования, возрастающая роль которого заключается в распределении налоговой нагрузки в современных условиях хозяйствования. Налоговое планирование включает в себя создание наиболее эффективной системы договорных взаимоотношений в рамках действующего законодательства и оценку их налоговых последствий. Выбор и обоснование путей оптимизации системы налоговых отношений определяют одно из направлений налогового планирования, проводимого в интересах бизнеса. Процесс налогового планирования, имеет особое значение, так как оптимизация налогообложения позволяет своевременно выявить источники финансовых ресурсов для их капитализации, возможности финансирования диверсификации деятельности, реальный объем инвестиций за счет экономии на налоговых платежах [6]. В то же время налоги и сборы представляют собой расходы, которые в свою очередь являются предметом управленческого учета и подлежат включению в бизнес-план для реализации стратегической цели.

Специфической особенностью стратегического управленческого учета является оценка достижения оперативных и стратегических целей, финансового состояния и производственного потенциала экономического субъекта. Одним из методов преодоления разрыва между стратегией и оперативной деятельностью является внедрение сбалансированной системы показателей эффективности.

Такие показатели связывают стратегические цели с оперативными планами и бюджетами по их достижению посредством включения стратегических инициатив и проектов, экономического эффекта и затрат, связанных с ними, в бюджеты экономического субъекта.

Система стратегического контроллинга в рамках экономического субъекта в значительной степени связана с существующей системой управленческого учета, который служит информационной поддержкой процесса управления.

Система управленческого учета строится с различным объемом реализуемых функций: от про-

стейшего варианта (контроль ключевых параметров хозяйственной деятельности и сигналы об неблагоприятных изменениях) до интегрированной системы контроля и оптимизации различных типов фактов хозяйственной жизни экономического субъекта [4].

О.Д. Каверина группирует функции управленческого учета по двум направлениям [3]:

- обеспечение всех уровней управления релевантной информацией для систематического и проблемного управления бизнесом;
- формирование информации, необходимой для управления подразделениями.

Сбор и компоновка информации о внутренней среде (интеграция данных) с информацией (финансовой и нефинансовой) стратегического управленческого учета (о внешней и внутренней среде) позволяет последнему выступать в качестве основного учетного информационного ресурса для стратегического контроллинга.

В.А. Маняева считает, что стратегический управленческий учет в системе контроллинга выполняет три основные функции [8]:

- интегрирующую функцию – конвергенция информации о внешней и внутренней среде экономического субъекта для понимания ее места в конкурентной среде; на основании данной информации осуществляется анализ среды и принимаются решения о стратегии экономического субъекта, стратегических целях и направлениях их достижения;
- методическую функцию – формирование информации для стратегического планирования, то есть для разработки целевых комплексных программ по достижению стратегических целей, для расчета соответствующих стратегических бюджетов;
- навигационную функцию – создание информации о внешней и внутренней среде организации для анализа, оценки и контроля выполнения стратегии и миссии организации. На основании данной информации при необходимости осуществляются регулирование поставленных целей и корректировка стратегии.

Следует отметить, что в дополнение представленных функций стратегического управленческого учета в системе контроллинга следует указать технологическую – технология, позволяющая изменить форматы и способы предоставления информации, если имеющиеся методы ее получения не соответствуют стратегическим потребностям экономического субъекта.

Именно управленческий учет представляет собой частную концепцию стратегического контроллинга, ориентированной на потребности системы управления в процессе формирования стратегических планов, количественных показателей стратегических намерений и потенциалов.

Литература

1. Бариленко В.И. и др. Основы бизнес-анализа [Текст] : уче. пособие / В.И. Бариленко, В.В. Бердников, Р.П. Булыга [и др.] ; под ред. В.И. Бариленко. – М. : КНОРУС, 2014. – 272 с.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр, 2011. – 576 с.
3. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры [Текст] / О.Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика. 2003. – 352 с.
4. Контроллинг [Текст] : учеб. / А.М. Каминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова ; под ред.

- А.М. Корминского, С.Г. Фалько. – 3-е изд. – М. : Форум ; ИНФРА-М, 2013. – 226 с.
5. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование [Текст] / Horvath & Partners; пер. с нем. – 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.
 6. Макарова Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра. экон. наук : 08.00.12 / Н.Н. Макарова. – Йошкар-Ола, 2011. – 362 с.
 7. Макария Н.Н. Концептуальный подход к формированию учетной политики в организациях среднего бизнеса [Текст] / Н.Н. Макария // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №4. – С. 98-102.
 8. Маняева В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / В.А. Маняева. – Самара, 2011. – 46 с.
 9. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 288 с.
 10. Фалько С.Г. Предмет контроллинга как самостоятельной научной дисциплины [Текст] / С.Г. Фалько // Контроллинг. – 2005. – №1. – С. 2-6.
 11. Хелферт Э. Техника финансового анализа [Текст] / Э. Хелферт. – СПб. : Питер, 2003. – 640 с.
 12. Шешукова Т.Г. Теория и практика контроллинга [Текст] : учеб. пособие / Т.Г. Шешукова, Е.Л. Гуляева. – М. : Финансы и статистика ; ИНФРА-М, 2008. – 176 с.

Ключевые слова

Управленческий учет; контроллинг; стратегия; концепция; функции; управление; информация; внутренние пользователи; интегрированное учетное пространство.

Чиков Дмитрий Владимирович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что управленческий учет является базисом, без которого невозможно построить и поддерживать систему контроллинга. Именно на основе управленческого учета становятся реальной разработкой стратегии развития экономического субъекта.

Научная новизна и практическая значимость. В статье управленческий учет раскрывается как интегрированность самых различных видов учета, что позволяет полнее использовать их достоинства в целях достижения максимально позитивных конечных результатов функционирования бизнеса. Также в статье отмечено, что система стратегического контроллинга в рамках экономического субъекта в значительной степени связана с существующей системой управленческого учета, который служит информационной поддержкой процесса управления. Раскрыты и дополнены функции стратегического управленческого учета в системе контроллинга.

Особый интерес представляет рассмотрение области пересечения финансового, налогового и управленческого учета.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Озорнина Е.А., к.э.н., доцент, кафедра экономики, бухгалтерского учета и аудита Российского университета кооперации, Волгоградский кооперативный институт (филиал)