

## **Проблемы становления управленческого учета на современных российских предприятиях**

### **Постановка проблемы**

Активная пропаганда идеи управленческого учета в конце XX-го – начале XXI-го веков у нас в стране привела к тому, что сейчас определенное количество предприятий утверждает, что внедряет или уже внедрило управленческий учет. При этом обнаруживается странное расхождение между общепринятым и нашим, отечественным пониманием сущности управленческого учета (УУ). “На западных предприятиях управленческий учет (management accounting) используется для анализа, планирования и более точного принятия решений. На российских же предприятиях основная задача управленческого учета — достоверное и полное отражение деятельности компании и состояния ее активов” [2]. Очевидно, что “отечественный” управленческий учет не соответствует международным представлениям о его задачах и содержании. Такое положение дел не может не беспокоить. Тем более что в экономически развитых странах управленческий учет рассматривается как необходимое условие существования предприятий в длительной перспективе. Разумеется, невозможно заставить предприятия заниматься чем-либо, пусть даже очень полезным, но тем, до осмысления чего они еще “не доросли”. Однако необходимо изучать причины данного явления, для того чтобы их устранять по мере возможности. Для решения данной задачи необходимо, прежде всего, уточнить, что такое управленческий учет, затем выяснить, что мешает нашим предприятиям воспринять данные идеи и, наконец, попытаться выработать меры по преодолению выявленных проблем. Рассмотрению этих вопросов и посвящена данная статья.

## **Основные подходы к определению понятия “управленческий учет”**

Прежде чем рассматривать особенности отечественного управленческого учета необходимо разобраться в том, что такое управленческий учет вообще. Искать ответ на этот вопрос следует, очевидно, рассматривая проблему в разных проекциях.

Наиболее плодотворным подходом к изучению закономерностей функционирования предприятия является системный подход. На его основе были сформулированы, например, такие важные характеристики деятельности фирмы, как производственная функция, зависимость “затраты - выгоды” и др. Исходя из того, что предприятие является системой с управлением, возможно изучение закономерностей внутрифирменного управления. Тогда процесс управления рассматривается в качестве кибернетического цикла, предусматривающего: определение траектории состояний системы (формирование цели и указание путей ее достижения, то есть планирование) и удержание системы на траектории путем регулирования (организацию исполнения, контроль, анализ и выработку решений). В рамках данной концепции одной из необходимых фаз управления выступает учет, как процесс, обеспечивающий получение данных о состоянии управляемой системы. Таким образом, учет – это неотъемлемый элемент процесса управления. Управление без учета невозможно. Учет без управления, по-видимому, лишен смысла. Следовательно, исходя из концепции системного подхода, учет в целом есть учет управленческий.

В последние десятилетия системный подход на предприятиях запада реализуется в форме контроллинга. Контроллинг как “комплексная межфункциональная концепция управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного

обеспечения” [1, 17] представляет собой форму менеджмента, противостоящую менеджменту случайному и фрагментарному.

Другой подход к выяснению содержания управленческого учета связан с появлением на западе в середине XX-го века термина “*management accounting*” (МА), который у нас переводится как ‘управленческий учет’ (УУ). МА обозначает деятельность, которая характеризуется следующими моментами:

- это сознательная, самостоятельная деятельность в рамках предприятия с известным набором инструментов. В настоящее время западные исследователи выделяют уже четвертую фазу развития МА;

- она направлена на удовлетворение экономических мотивов управления фирмой. Управление предприятием может осуществляться на базе различных установок, например, исходя из политических соображений, личного обогащения определенной группы заинтересованных лиц и т.п. Но, изучение содержания инструментов МА (УУ), показывает, что они предназначены для эффективного использования имеющихся у фирмы ресурсов, то есть ориентированы на экономику фирмы;

- содержательно эта деятельность предполагает наличие совокупности следующих элементов: модель обоснования управленческих решений; свойства информации, предопределенные моделью; система сбора соответствующей информации; моделирование и интерпретация результатов; представление результатов.

Рассмотрим эти элементы подробнее. Например, одним из важнейших принципов функционирования коммерческой организации является принцип прибыльности, суть которого состоит в том, что доходы предприятия (Д) должны быть больше его затрат (З). Естественно возникает потребность в контроле соблюдения этого принципа, что находит выражение в расчете такого показателя как прибыль (Р):  $P = Д - З$ .

Данная формула и есть модель, которая используется для решения проблемы. Но, эта модель предъявляет особые требования к необходимой

для ее “наполнения” информации: доходы и затраты должны быть сопоставимы. Это естественное требование приводит к необходимости соблюдать определенные правила, правила начисления. Выражением этих правил, в частности, является использование процедуры амортизации. Принципы ведения традиционного бухгалтерского учета разработаны как раз таким образом, что обеспечивают практическую реализацию правил начисления. Теперь остается произвести соответствующие учетные операции и представить менеджеру результаты (рассчитанная величина плановой или фактической прибыли или убытков) вместе с комментариями для окончательного заключения о состоянии дел на предприятии.

Расчет прибыли является важным, но не универсальным аналитическим приемом. Если предприятие выпускает несколько видов продукции, часто возникает потребность выявить влияние отдельных продуктов на прибыль. В практике отечественных предприятий для решения этой проблемы часто прибегают к использованию той же модели, которая применяется для контроля деятельности предприятия в целом. При этом рассчитывают продуктовую прибыль, то есть прибыль, которую приносит каждый отдельно взятый вид продукции. Экономическая теория и исследования западных экономистов показали, что такой подход часто приводит к ошибочным результатам. При решении возникшей проблемы, если речь идет о ситуации короткого периода, хорошие результаты позволяет получить теперь уже широко известная модель “объем - затраты - прибыль”, обеспечивающая оценку вклада (маржинального дохода) каждого вида продукции в общую прибыль предприятия. Но, эта модель предъявляет к информации уже свои требования: следует четко разделять затраты постоянные и переменные. Разумеется, для получения такой информации должна существовать и особая система ее сбора - это система “директ-костинг” или ее модификации.

Очевидно, что сформулированные выше составляющие учета (модель, соответствующая информация и т.д.) обнаруживаются при рассмотрении не только управленческого, но и финансового (законодательно установленного,

призванного удовлетворять интересы внешних пользователей) учета. Но, на предприятии финансовый (согласно отечественной традиции - бухгалтерский) учет, как правило, сводится преимущественно к идентификации, измерению и передаче информации пользователям в форме финансовой отчетности. А такие составляющие учета как анализ и интерпретация финансовой отчетности осуществляются уже внешним пользователем, то есть за пределами данного предприятия. Это приводит к тому, что многими учет воспринимается как формальная, механическая деятельность, что, конечно же, несправедливо даже в отношении финансового, а уж тем более, управленческого учета.

Третий подход к определению управленческого учета - бухгалтерский, обусловленный, как это следует из вышеприведенной схемы, необходимостью создания системы сбора и хранения информации, необходимой для эффективного управления ресурсами компании, то есть для осуществления МА. Согласно этому подходу, исходя из современных экономических реалий, сюда следует отнести:

- счетоводство, предусматривающее использование существующих, а также создание новых систем учета, отвечающих требованиям моделей обоснования управленческих решений (иногда это просто развитие аналитической части традиционного бухгалтерского учета, но также внедрение параллельных систем учета, предназначенных для обеспечения решения определенных управленческих проблем, вплоть до создания синтетических систем учета),

- расширение (дополнение) систем счетоводства информационными базами данных для характеристики внешней среды предприятия.

Таким образом, “сфера информационных интересов” управленческого учета очевидным образом шире, чем у учета финансового. Вместе с тем, если задачи управления требуют изучения данных финансового учета и отчетности (сведения о финансовом состоянии фирмы могут быть интересны не только внешним пользователям, но и менеджерам фирмы), то эта

информация, естественным образом, также используется менеджерами компании.

Следовательно, вопреки широко распространенному мнению, финансовый и управленческий учет не являются двумя направлениями общего бухгалтерского учета. Правильнее говорить, что финансовый учет является частным случаем управленческого учета.

### **Управленческий учет (“*management accounting*”) в развитии**

Принято считать, что УУ (МА) сформировался в 50-е годы XX-го века в странах запада, как “ответ” на обострение конкурентной борьбы. По данным Международной Федерации Бухгалтеров [5] на первом этапе эволюции МА (50-е годы) его главной целью было определение затрат и финансовый контроль, что немного позднее приобрело форму управленческого планирования и контроля. На втором этапе развития, начало которого условно датируется серединой 60-х годов, МА рассматривается в качестве средства целевого управления. В этот же период формируется мнение, что нет универсальной системы управленческого учета и контроля, а выбор соответствующей системы учета и методов контроля зависит от целого ряда обстоятельств. Начиная с середины 80-х годов (третий этап) основной акцент в МА перемещается на контроль затрат в бизнес-процессах. В частности, появляются такие учетные приемы, как оценка стоимости качества, калькулирование на основе видов деятельности. Возникают идеи анализа цепочки ценностей и стратегического управления затратами. В середине 90-х гг. МА вступил в свою четвертую стадию развития, сосредоточившись на проблемах “value-based management”, что у нас часто переводят как “управление на основе стоимости”, хотя, по-видимому, все же следует говорить об управлении на основе “ценности”. Особенность этого подхода заключается в формировании единой системы разнообразного

набора знаний управленческого учета, являющихся достижением предыдущих периодов.

Кроме того, в конце XX-го века зарубежными исследователями проводились так называемые альтернативные исследования управленческого учета [4], [7], целями которых было стремление понять существует ли практическая польза от использования инструментов официального управленческого учета, а также найти новые инструменты управленческого учета или создать единую теорию управленческого учета.

Термин “УУ”, а тем более, “МА” в практике отечественных предприятий в период централизованного управления экономикой страны не использовался, но деятельность аналогичная УУ на предприятиях в тот период осуществлялась, о чем в настоящее время говорят многие отечественные экономисты. Обычно в качестве примеров такой деятельности рассматриваются различные аспекты оперативного управления на предприятиях. Но, по-видимому, рассматривать эту проблему следует в более широком диапазоне управленческих воздействий на предприятие (поскольку предприятие в период централизованного управления экономикой страны не было самостоятельным), относя к области УУ такие научно-практические направления управленческой деятельности того периода как: поиск показателя, характеризующего деятельность предприятия (валовая продукция, товарная продукция, реализованная продукция, нормативная чистая продукция); идея выдвижения “встречных планов” (аналог современного принципа планировании “снизу вверх”); разработка систем материального стимулирования; развитие экономико-математических методов; становление системного подхода в процессе разработки автоматизированных систем управления предприятиями (АСУП).

Таким образом, можно утверждать, что управленческий учет как самостоятельная, сознательная деятельность, направленная на эффективное

использование ресурсов предприятия, сформировалась гораздо раньше, чем принято считать.

Разумеется, отечественный УУ советского периода обладал рядом особенностей, к числу которых следует отнести следующее:

1. Основной задачей учета было обеспечение сохранности социалистической собственности, что требовало достоверного и полного отражения деятельности предприятия и анализа состояния его активов. Учет на предприятиях не затрагивал сферу стратегического управления, что было отражением ограниченной самостоятельности предприятия.

2. Управленческий учет в бухгалтерском (счетоводческом) плане на предприятии не разделялся на финансовый и управленческий. Учет того периода по форме можно считать “финансовым” (соблюдение общих принципов счетоводства, составление отчетности в стоимостных показателях), а по содержанию “управленческим”. Это объясняется тем, что “внешнего” пользователя учетной информацией о деятельности данного предприятия в современном, рыночном понимании не существовало, все предприятия и организации были элементами единого общенародного хозяйства, а осуществлялся учет в целях контроля, то есть в управленческих целях. Следствием данного обстоятельства являлись обязательность управленческого учета и его регулируемость со стороны вышестоящих органов.

3. Применявшиеся на практике инструменты управленческого учета, как аналога МА, определялись особенностями хозяйственного механизма того периода (плановой системы управления народным хозяйством страны в целом), обусловившими относительную стабильность условий функционирования предприятия и высокую степень загрузки производственных мощностей. Эти обстоятельства “оправдывали” (объясняли) широкое распространение показателя полной удельной себестоимости продукции в экономических расчетах (хотя имелись и исключения).

Таким образом, УУ на отечественных предприятиях советского периода существенно отличался от современного МА, предназначенного оказывать помощь управляющим в рыночных условиях.

### **Управленческий учет на современных российских предприятиях**

В начале 90-х зарубежные наблюдатели, посетившие нашу страну, утверждали, что УУ у нас нет (например, [9]). В ответ можно сказать следующее: конечно же, иностранный наблюдатель, имея свои ориентиры, не обнаружил того, на что, по-видимому, рассчитывал. Кроме того, действительно, в тот период УУ у нас многими воспринимался как “экзотика”, так как тогда в бизнес пришло большое количество людей, не имевших экономического образования, а порой преследовавших цели, далекие от эффективного управления ресурсами фирмы.

Каково же положение дел в настоящее время, по прошествии уже достаточно большого периода времени? Автором был проведен ряд исследований (2002-2006 г.г.) в форме анкетирования и опросов представителей современного бизнеса. Разумеется, напрямую задавать вопрос о наличии или отсутствии на предприятии управленческого учета было бы некорректно. Задачей исследования было выяснить отношение к управленческому учету в целом, а также установить, какие из инструментов УУ в настоящее время на предприятиях используются. Результаты проведенных исследований показали следующее:

- УУ в целом воспринимается положительно, но часто с оговорками (УУ нужен только на крупных предприятиях, при многопрофильной деятельности и т.п.), что свидетельствует о недопонимании ряда особенностей управления предприятием, а именно, значимости для предприятия такой важной категории как “ответственность”;

- доминирует использование показателя полной себестоимости, при расчете коэффициентов отнесения косвенных затрат применяются

традиционные, наиболее примитивные подходы, использующие в качестве базы объемозависимые показатели, калькулирование себестоимости выполняется преимущественно в целях ценообразования, механизм ценообразования респондентам обычно не известен или сообщается, что используется принцип “полные затраты плюс прибыль”;

- элементы плановой деятельности на предприятиях встречаются, но, как правило, осуществляется планирование разрозненных, преимущественно финансовых показателей, планирование осуществляется в соответствии с принципом “сверху вниз”, доминирует краткосрочное планирование;

- отчетность и планирование могут осуществлять независимо друг от друга, сроки составления отчетности чаще привязываются к моментам составления финансовой отчетности, а планы составляются на более короткие периоды;

- оценка деятельности подразделений и менеджеров подразделений проводится обычно на основе одинаковых, как правило, финансовых показателей, стимулирование работников на большинстве предприятий используется, но его конкретный механизм (система показателей, способы их расчета) не ясен;

- анализ в большинстве случаев отождествляется с анализом финансовой отчетности, а анализ зависимости “объем – затраты - прибыль”, инструменты стратегического управления, бюджетирование большинством воспринимаются как нечто экстраординарное, проблемы управления на предприятиях только начинают осознаваться.

В ходе проведения исследований автором был обнаружен эффект изустной передачи способов экономической поддержки управления от старшего поколения управленцев младшему, то есть своего рода эффект “фольклора”. Это обстоятельство обусловлено тем, что на современных предприятиях отсутствует методическая поддержка процессов управления (функция, которую в развитых странах выполняют отделы контроллинга).

Ее необходимость не всегда осознается, так как раньше необходимое методическое обеспечение разрабатывалось для предприятия вышестоящими организациями (министерством, НИИ при министерстве).

Обобщая все вышесказанное, можно утверждать, что современный УУ на отечественных предприятиях несет признаки УУ периода централизованного управления экономикой. К числу этих признаков следует отнести:

- пассивный подход, что выражается по-разному: в ожидании приказа (закона) о развертывании работ по осуществлению управленческого учета на предприятии вместо самостоятельной, инициативной деятельности в этом направлении; в несвоевременной трактовке понятия “ответственность” (как распределение обязанностей и прав, а не делегирование задач и полномочий); в том, что прибыль на практике, вопреки теории, порой не рассматривается в качестве целевого показателя; в том, что управление часто трактуется лишь как контроль;

- отождествление УУ с традиционно понимаемой бухгалтерией (счетоводством), что приводит, например, к следующему: использование для экономического анализа и обоснования управленческих решений только тех данных, которые могут быть получены из финансовой (узаконенной) бухгалтерии, то есть, исключая анализ на базе экономических затрат; внутрифирменная управленческая бухгалтерия используется преимущественно на совместных предприятиях; отчетная информация, по срокам привязанная к моментам составления финансовой отчетности, не позволяет осуществлять динамичный контроль; аналитические процедуры, если и выполняются, то сведены к стандартному анализу баланса;

- инструменты экономического управления, как правило, охватывают лишь сферу оперативного управления: стратегическое управление на деле трактуется как долгосрочное планирование; упоминаний об использовании современных систем стратегического учета не обнаружено; процедуры обоснования управленческих решений опираются на те показатели, которые

были распространены в период централизованного управления экономикой, в частности, на показатель полной себестоимости. Многие до сих пор полагают, что это самый точный способ оценки ресурсов, использованных для производства и реализации продукции. Но, как известно, использование показателя полной себестоимости в экономическом анализе может приводить к ошибочным решениям, например, в процессе обоснования таких управленческих решений короткого периода, как анализ рентабельности различных видов продукции, определенные аспекты ценообразования, обоснование краткосрочных управленческих решений.

Влияние перечисленных факторов усугубляется выявленным эффектом “фольклора”, а порой и “вредными советами”, к числу которых можно отнести и отсутствие советов полезных. Так, например, до сих пор предприятиям разрешено включать в себестоимость продукции административно-хозяйственные расходы, что противоречит как экономической теории, так и международной практике учета. В качестве другого примера можно привести образовательные стандарты подготовки специалистов в области экономики, так как управленческий учет в них трактуется как дисциплина сугубо бухгалтерская, счетоводческая.

### **Задачи преподавания в области подготовки специалистов внутрифирменного управления**

В сложившейся ситуации, по-видимому, основным инструментом “исправления” ситуации должно быть внесение корректив в процесс подготовки специалистов для работы в сфере экономики и, в первую очередь, в сфере внутрифирменного управления предприятием (организацией).

Прежде всего, имеет смысл вернуться к привычным для нас формулировкам и вместо термина “управленческий учет” использовать выражение - “экономика предприятия”. Слово “учет” постоянно уводит в

область бухгалтерии, счетоводства, тем самым, сужая и искажая содержание управленческого учета (экономики предприятия).

Наряду с преподаванием актуальных, прогрессивных методик современного управленческого учета необходим содержательный критический разбор методик, применявшихся на предприятиях в советский период, разъяснение ошибочности их механического перенесения в современную практику предприятий.

В настоящее время преподавание управленческого учета, даже если он выделен в самостоятельную учебную дисциплину, осуществляется стандартно, повторяя структуру переведенных зарубежных учебников. Вместе с тем, очевидно, что управленческий учет для бухгалтеров, менеджеров и экономистов (экономистов-менеджеров) следует преподавать по-разному.

Более подробно с проблемами, затронутыми в данной статье, можно познакомиться в монографии [3].

### **Литература:**

1. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Системы отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 269 с.
2. Попова Л.В. Интервью с главным редактором журнала.// Управленческий учет. – 2005. - №1. – С.
3. Шляго Н.Н. Управленческий учет: Рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2007 – 160 с.
4. Baxter Jane, Chua Wei Fong. Alternative management accounting research – whence and whither // Accounting, Organizations and Society. – 2003. – 28. – С. 97-126.
5. Ittner Christopher D., Larcker David F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – 32. –С. 349-410.

6. Sherri Gerald, CPA, and Vinning Russell, CPA. Accounting for Perestroika // Management Accounting / April, 1995 – C. 42-45.

7. Zimmerman Jerold L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – 32. –C. 411-427.