

К ВОПРОСУ О ПОНЯТИЯХ «УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ» И «КОНТРОЛЛИНГ»

Е.А. Макарова, В.В. Осокин, М.Б. Николаев

Нижегородский государственный университет

Данная статья посвящена анализу двух понятий «управленческий учет» и «контроллинг». Проведенный в статье сравнительный анализ этих терминов раскрывает роль и функции каждого. В итоге — схематическое представление концепции контроллинга, а также системы управленческого учета на предприятии, дает наглядное представление о применении и сущности рассматриваемых видов учета.

Появление таких понятий, как «управленческий учет» и «контроллинг» являются совершенно новыми явлениями в теории и практике современного управления, поэтому вполне естественно возникают проблемы определения этих понятий. Несмотря на то, что эти понятия вошли в нашу жизнь сравнительно недавно, в различных литературных источниках уже существует несколько мнений относительно определения данных терминов.

Слово «контроллинг» произошло от английского *to control* — контролировать, управлять, которое в свою очередь происходит от французского слова, означающего реестр, проверочный список. Но в большинстве англоязычных источников термин «контроллинг» практически не находит применения — в Великобритании и США укоренился термин «управленческий учет» (*managerial accounting, management accounting*), хотя сотрудников, занимающихся ведением управленческого учета, называют «контроллерами».

Термин «контроллинг» пришел в российскую практику управления из Германии. Поскольку отечественная терминология в данном направлении еще не устоялась, то в России пока используют оба термина: и «управленческий учет», и «контроллинг».

Однако мнения исследователей процессов управления относительно тождественности двух понятий расходятся. Одни убеждены в том, что «управленческий учет» и «контроллинг» — синонимы в полном смысле этого слова, другие настаивают на том, что понятие «контроллинг» информационно более емкое и содержит в своей структуре не только «управленческий учет», но и весь спектр управления процессом достижения конечных целей и результатов фирмы.

Поскольку в настоящее время в России не существует однозначно воспринимаемого понятия «управленческий учет», рассмотрим концепцию «контроллинга», которая тождественна немецкой системе управленческого учета.

По нашему мнению, эти два термина не являются полностью эквивалентными и отражают два подхода к пониманию термина «управленческий учет», которые можно охарактеризовать следующим образом:

— первый рассматривает управленческий учет как систему сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, что ближе к термину «контроллинг», при этом большое внимание уделяется нормативному характеру подобной информации и значению для получения «внешней отчетно-

сти» предприятия. Упрощенно можно считать, что это расширенная система организации учета для целей контроля деятельности предприятия;

— второй подход исходит из того, что основная задача любой учетной деятельности — обеспечение управленческого персонала предприятия своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений, и что имеет место «системно зависимый» характер учетной деятельности, то есть тесная, точнее, неразрывная связь технологий учета с технологиями управления компанией в целом и ее частями. Такой подход соответствует понятию «managerial accounting», который может быть переведен как «организация учета, исходя из потребностей управления». При таком подходе к понятию «управленческий учет» относятся не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования), и система оценки деятельности подразделений, то есть в большей степени управленческие, нежели бухгалтерские технологии. Существует также более узкая трактовка данного понятия, при которой под «managerial accounting» понимается формирование специальных отчетов из имеющихся бухгалтерских данных для целей поддержки принятия решений.

Под управленческим учетом понимается система организации, сбора и обработки учетных данных, направленная на решение конкретной управленческой задачи. Контроллинг основывается на научных достижениях разных дисциплин: экономической теории, анализа хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, менеджмента, социологии. Находясь на пересечении учета, анализа, информационного обеспечения, контроля и координации, контроллинг занимает особое место в управлении предприятием: он связывает воедино все эти функции, интегрирует и координирует их.

В наиболее общем виде контроллинг определяется как система управления, которая охватывает такие наиболее важные для менеджмента сферы и реализует в них свои первостепенные функции:

1. Планирование: планирование инвестиций, финансовое планирование, бюджетирование, планирование прибыли.
2. Информацию: в форме отчетов, в виде показателей, в форме индикаторов.
3. Контроль: внутренняя система контроля, внутренняя ревизия.
4. Руководство: принятие решений, ответственность.

Концепция контроллинга основывается на ряде базовых положений.

Во-первых, эта концепция управления основана на представлении предприятия как «сложной открытой социально-технической системы», имеющей определенные цели. Основной целью считается обеспечение долгосрочного существования организации и рост благосостояния фирмы.

Во-вторых, в рамках контроллинга управление рассматривается как процесс постановки проблемы, поиска альтернатив, оценки, принятия решения, реализации и контроля. В упрощенном виде его можно представить как взаимосвязанную систему планирования и контроля хозяйственной деятельности фирмы. С помощью контроллинга обеспечивается их интеграция и координация. Следовательно, неотъемлемой частью работы контроллера является планирование хозяйственной деятельности. Деятельность менеджера, согласно концепции контроллинга, ориентирована на достижение комплекса запланированных показателей. План отражает оптимальные действия по достижению целей организации с учетом всех возможных взаимосвязей и ограничений. В ходе планирования достигается боль-

шая согласованность целей, снижается риск принятия неправильных управленческих решений.

Контроллинг является своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную взаимосвязь в контуре управления. Он не подменяет управление, а лишь переводит его на качественно новый уровень. Поэтому можно выделить следующее, третье базовое положение концепции планирования и контроля — контроллинг является интегрирующей и координирующей системой. При этом речь идет не только об интеграции фаз принятия решения, но и об объединении и координации планов различных функциональных отраслей и структурных единиц и проектов.

Четвертое базовое положение современной концепции контроллинга состоит в том, что последний выполняет функцию поддержки процесса управления. Контроллер, в силу специфики организационной структуры или масштабов деятельности организации может заниматься процессом планирования, учета фактов хозяйственной деятельности, анализом ее результатов. Но основными направлениями его деятельности все же являются формирование и совершенствование самой «архитектуры» системы планирования и контроля, разработка методов реализации планово-контрольных расчетов, определение необходимой для процесса управления информации, ее источников и путей получения.

Подводя итоги вышесказанному, контроллинг может быть определен как управленческая система планирования и контроля, обеспечивающая интеграцию, системную организацию и координацию фаз процесса управления, функциональных областей, организационных единиц и проектов предприятия. Представим систему контроллинга на предприятии в качестве обобщающей схемы (см. рис. 1).

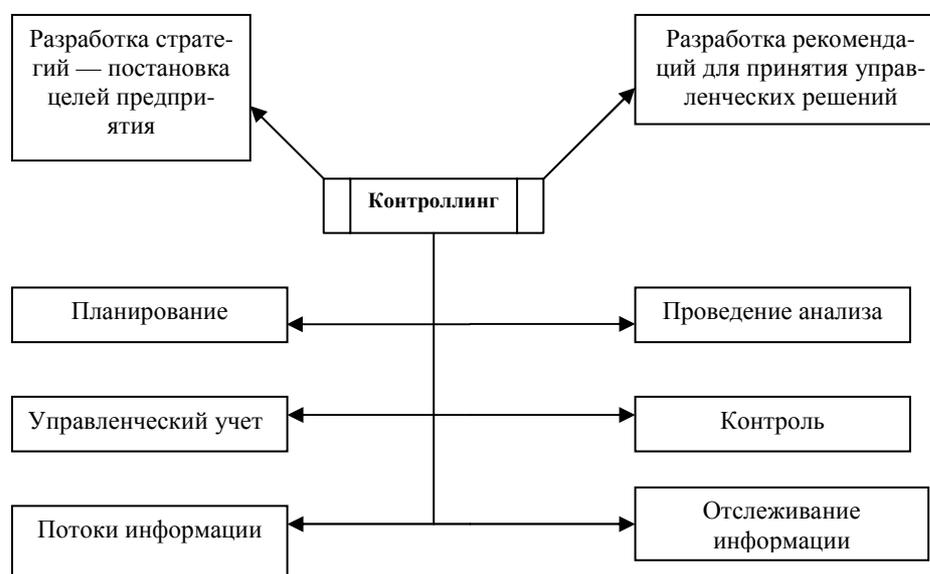


Рис. 1. Концепция контроллинга на предприятии

Управленческий учет выступает составной частью контроллинга и является связующим звеном между процессом управления и учетным процессом. Управ-

ленческий учет включает в себя систему учета и управления затратами, систему оценочных и сравнительных показателей деятельности предприятия, которые выражаются в системе управленческих отчетов (см. рис. 2). Управленческая отчетность должна содержать полный комплекс информации о фактических, плановых и прогнозных показателях функционирования как предприятия в целом, так и его подразделений, а также необходимую информацию о внешнем окружении предприятия, на основании которой руководство сможет принять необходимое стратегическое, тактическое или оперативное управленческое решение.



Рис. 2. Система управленческого учета

Из рис. 2 видно, что в основе управленческого учета лежат три источника:

- технология бизнеса в целом и конкретного вида деятельности в частности;
- учетная политика предприятия и правила бухучета конкретного вида деятельности;
- нормативная база конкретного вида бизнеса.

На их основе формируется собственно управленческий учет, который представляет собой систему организации, сбора и агрегирования данных с учетом конкретной управленческой задачи. После завершения процесса формирования управленческого учета формируется «внешний интерфейс управленческого учета», состоящий из трех тесно взаимосвязанных систем (трех составных частей):

- учета затрат (интерфейс с финансами);
- показателей деятельности (интерфейс с регулярным менеджментом);
- управленческих отчетов (интерфейс с системой принятия решений).

Как правило, на одном предприятии используются более одного специализированного вида управленческого учета, то есть представлены несколько видов бизнес-процессов, и в целом такое предприятие обычно управляется как финансовый объект с помощью системы финансового управленческого учета. Если же предприятие имеет четкую ориентацию (например, мелкое производство, торговля, строительство), то управляется специализированный объект с помощью системы специализированного управленческого учета. На Западе большинство пред-

приятий являются специализированными, в России же напротив — наиболее существенное влияние имеют многопрофильные предприятия.

Управленческий учет ориентирован не на учет прошедших событий, а на оперативный учет, планирование и прогнозирование будущей деятельности предприятия. Система управленческого учета, в отличие от бухгалтерского учета, оперирует данными, выраженными как в финансовых, так и нефинансовых измерителях. Управленческий учет направлен, прежде всего, на внутренних пользователей в лице высшего руководства компании и руководителей подразделений и должен полно и достоверно отражать особенности конкретной организации и результаты хозяйственной деятельности.

Несмотря на существование некоторых различий в терминологии, применение управленческого учета или контроллинга на российских предприятиях становится жизненно необходимой потребностью для повышения их конкурентоспособности, состоятельности в принятии самостоятельных управленческих решений.