

*Исраилов М.И., Омуркулова Г.К.*

**БАШКАРУУЧУЛУК ЭСЕПКЕ АЛУУ СИСТЕМАДАГЫ  
КОНТРОЛДООНУН ОРДУ**

*Исраилов М.И., Омуркулова Г.К.*

**МЕСТО КОНТРОЛЛИНГА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

*M.I. Israilov, G.K. Omurkulova*

**THE PLACE OF CONTROLLING IN THE SYSTEM  
OF MANAGEMENT ACCOUNTING**

УДК: 33.007:004/658

*Макалада башкаруучулук эсепке алуу системада контроллингдин ролун жана ордун аныктоосу каралат, ошондой эле «башкаруу эсеби» жана «контроллинг» түшүнүктөрүнүн талдоосу жана алардын функциялары тууралуу ар түрдүү авторлордун бул маселе боюнча ой-пикирлери келтирилет.*

**Негизги сөздөр:** башкаруу, башкаруучулук эсепке алуу, контроллинг, маалыматтык ыкма, контроллингдин куралдары.

*В статье рассматривается определение роли и место контроллинга в системе управленческого учета, анализ двух понятий «управленческий учет» и «контроллинг» и их функций, а также приводятся мнения различных авторов по данному вопросу.*

**Ключевые слова:** управление, управленческий учет, контроллинг, информационный подход, инструменты контроллинга.

*The article discusses the role and place of controlling in the system of management accounting, analysis of two concepts of «management accounting» and «controlling» and their functions, opinions of different authors on the subject.*

**Key words:** management, management accounting, controlling, information approach, controlling instruments.

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 отечественную практику управления из Германии. Поскольку отечественная терминология в данном направлении еще не устоялась, то в Кыргызстане 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 [8].

С этой целью проанализируем основные определения управленческого учета, отраженные в экономической литературе последнего десятилетия.

Существующие на сегодняшний день трактовки можно условно разделить на два основных направления:

- информационный – управленческий учет является частью информационной базы, обеспечивающей функционирование управленческой системы (в том числе контроллинга);
- синонимический – тождественность систем управленческого учета и контроллинга [2].

Естественно, что проведение подобной градации является существенным упрощением, поскольку мнения авторов эволюционируют, проводится неоднозначная трактовка одного и того же явления с целью акцентирования внимания читателя на различных аспектах (что затрудняет однозначное отнесение в конкретную группу трактовок).

При этом контроллинг рассматривается как ориентированная на выполнение миссии компании система оказания помощи руководству предприятия, позволяющая анализировать, прогнозировать и корректировать деятельность организации с учетом нивелирования конфликтов интересов агентов и корреспондентов.

В рамках информационного подхода проводится идея о том, что управленческий учет является информационной основой системы управления (в том числе и контроллинга). Перефразируя мнение К. Эрроу, лауреата Нобелевской премии, можно сказать, что управленческий учет как механизм передачи информации способствует повышению экономической эффективности.

Естественно, что место управленческого учета среди других систем финансовой информации организации в этом контексте может существенно меняться (автономная система по отношению к

финансовому учету, часть системы бухгалтерского учета; система, связанная с налоговым учетом и др.).

Представления авторов по данному вопросу обобщены в таблице 1.

Таблица 1.

**Взгляды различных авторов на сущность управленческого учета в рамках информационного подхода**

Автор	Определение
Богатин Ю. В. [3, с. 45]	Управленческий учет – часть управления производством, выполняющая комплексное информационное обеспечение управления фирмой; оно будет являться необходимой ее инфраструктурой, обслуживающей наряду с другими службами процесс нормального функционирования предприятия.
Васильева Л. С. [4, с. 9]	Управленческий учет – комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах
Вахрушина М.А. [5, с. 14]	Управленческий учет – информационная база системы внутреннего оперативного управления, интегрирующая информационные потоки бухгалтерского финансового и налогового учетов, а также МСФО
Друри К. [7, с. 13]	Управленческий учет – это предоставление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций. Управленческий учет можно назвать внутренним учетом
Ивашкевич В.Б. [10, с. 23, 25]	Управленческий учет – область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информацией для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии
Каверина О. Д. [11, с. 57]	Управленческий учет – информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, необходимых для управления подразделениями предприятий и для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений в систематическом или проблемном порядке

Очевидно, что информационный подход является самым распространенным. В соответствии с ним, основная задача управленческого учета – подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию производственного процесса и тем самым оптимизация процесса управления [6].

Управленческий учет эволюционирует в направлении смены концепций управленческого учета, определяющих его место в корпоративном менеджменте в виде набора инструментов и технологий [9]:

- традиционная модель (акцент на калькуляции себестоимости продукции и контроллинге финансовых показателей);
- современная модель (дополнение практики управленческого учета стратегическими технологиями планирования, бюджетирования и анализа).

В рамках синонимического подхода рассматривается точка зрения, согласно которой управленческий учет и контроллинг трактуются как синонимы. При этом, согласно определению Сокольниковой И.В., контроллинг – это управленческая концепция, которая охватывает все сферы деятельности организации: финансы и учет, менеджмент и маркетинг, интегрируя и координируя деятельность различных служб для достижения оперативных и стратегических целей.

Основные определения, данные авторами в рамках синонимического подхода отражены в таблице 2.

Таблица 2.

**Мнения авторов в рамках синонимического подхода**

Автор	Определение
Аврова И. А. [1, с. 11]	Управленческий учет – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием системы бухгалтерского учета
Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В. [16]	Под системой управленческого учета понимают совокупность детально проработанных форм и методов коммуникационной связи между подразделениями; обеспечение оперативности сбора и обработки информации; текущее планирование деятельности структурных подразделений; оперативный контроль за уровнем расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, анализ и прогнозирование сложившейся финансовой ситуации
Карпова Т.П. [12, с. 29]	Управленческий учет – интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия

Кизилов А.Н., Богатая И.Н. [13]	Управленческий учет – интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия
Стажкова М.М. [15, с. 10-11]	Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе

Приведенные определения, в основном, отражают функции управленческого учета в процессе управления организацией, варьируя терминологией, количеством перечислений действий учета, расстановкой акцентов.

Концепция 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 плано-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.

Управленческий учет выступает основой контроллинга и является связующим звеном между процессом управления и учетным процессом.

Управленческий учет включает в себя систему учета и управления затратами, систему оценочных и сравнительных показателей деятельности предприятия, которые выражаются в системе управленческих отчетов (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.

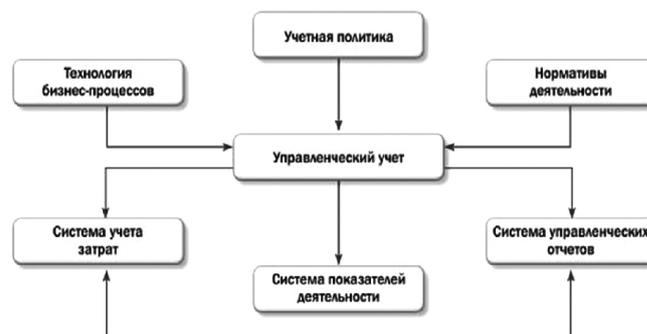


Рис. 1. Структура управленческого учета.

В основе управленческого учета лежат три источника:

- технология бизнеса в целом и конкретного вида деятельности в частности;
- учетная политика предприятия и правила бухгалтерского учета 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 регулярым менеджментом);
- управленческих отчетов (интерфейс с системой принятия решений).

Инструменты контроллинга широко используются в целях систематизации процесса принятия управленческих решений. В наиболее общем виде проблема формирования системы управления на основе инструментов контроллинга может быть решена путем использования CVP-анализа, SWOT-анализа и бюджетирования (рис. 2) [14].



Рис. 2. Задачи контроллинга, решаемые в системе управленческого учета.

Первый этап принятия управленческих решений в рамках данной системы управления связан с проведением CVP-анализа. Используемая при этом методика обеспечивает двухуровневую оценку прибыльности продукции с учетом постоянных и переменных затрат, определение коэффициента соотношения темпов изменения доходов и прибыли, минимального объема реализации для обеспечения безубыточного производства и имеющегося запаса финансовой прочности, что позволяет выявить наиболее перспективные виды продукции для формирования производственной программы.

Второй этап предполагает оценку реальных условий реализации намеченных направлений дальнейшего развития с учетом будущих тенденций. Матрица SWOT-анализа направлена на систематизацию сильных и слабых сторон в работе предприятия, сопоставление данных факторов внутренней среды организации с возможностями и угрозами внешней среды. Полученная информация решит не только проблемы анализа задач оперативного характера, но и стратегического фокусирования деятельности предприятия.

Логическим завершением данного блока управленческих решений станет формирование пакета бюджетных форм. Это позволит согласовать деятельность отдельных частей предприятия (центров ответственности), скоординировать их работу для достижения единой цели, а также усилить функцию контроля.

Таким образом, в соответствии с представленной схемой приоритетными задачами управленческого учета становятся: организация учета ограниченной себестоимости производимых товаров (работ, услуг), исчисление затрат по местам формирования, центрам ответственности и видам продукции и их анализ, изучение и контроль факторов

внутренней и внешней среды предприятия. В связи с этим одно из важнейших направлений совершенствования учетной системы предприятия сопряжено с необходимостью внедрения системы директ-костинг. Отечественные предприятия в значительной степени не готовы к таким преобразованиям. Одной из причин сложившейся ситуации выступает отсутствие нормативной поддержки, несоответствие требованиям бухгалтерского учета, но главное – отсутствие четко проработанных методологических основ нового вида учета.

Представленные системы учета и управления основаны на западных методиках, поэтому требуют дальнейшей адаптации в отечественных условиях, проработки с учетом отраслевой специфики. Практика использования данных технологий в нашей стране связана преимущественно с крупными компаниями и требует высоких затрат, для снижения которых предприятия должны двигаться по пути их комплексного внедрения.

#### Литература:

1. Аврова И. А. Управленческий учет. - М.: Бератор-паблишинг, 2007.
2. Баталов Д.А., Рыбьянцева М.С. Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий. Научный жур. КубГАУ, №69 (05), 2011 г
3. Богатин Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы/ – М.: Финансы и статистика, 2007.
4. Васильева Л.С., Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособ./ – М.: Эксмо, 2007.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. Специальностям /: Омега - Л., 2004.
6. Гущина И.Э. Управленческий учет: основы теории и практики/ Учебное пособие. - М.: КНОРУС, 2004.
7. Друри К. Управленческий учет для бизнес – решений

- / Учеб. / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
8. Е.А. Макарова, В.В. Осокин, М.Б. Николаев. К вопросу о понятиях «управленческий учет» и «контроллинг». НГУ. 2010.
  9. Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента /– М.: ИНФРА-М, 2007.
  10. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет/ Учебник для вузов. – М.: Юристъ, 2006.
  11. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры/ – М.: Финансы и статистика, 2003.
  12. Карпова Т.П. Управленческий учет/ – М.: ЮНИТИ, 2002.
  13. Кизиллов А.Н., Богатая И.Н. Бухгалтерский (управленческий) учет: учебное пособие/ –М.: Эксмо, 2006.
  14. Проблема идентификации управленческого учета и контроллинга. И.Г. Шашкова, Н.Н. Борычева. Вестник Рязанского ГАТУ им. П.А. Костычева
  15. Стажкова М. М. Управленческий учет: Краткий курс / Учеб. пос. для высшей школы. - М.: Академический Проект, 2003.
  16. Управленческий учет: Учеб.-практ. пособие/ Е. В. Акчурина, Л. П. Солодко,
  17. Казин А.В. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. - 480 с.
  18. Баталов Д.А., Рыбьянцева М. С. Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий. Научный жур. КубГАУ, №69(05), 2011 г

**Рецензент: д.э.н., профессор Джумабаев К.Дж.**