

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

СТАВРОПОЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

А.Н. Бобрышев

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ
ПРОЦЕССОВ ЭКОНОМИКИ:
ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ**

Монография

RU
science
RU-SCIENCE.COM

Москва
2024

УДК 657
ББК 65.052
Б72

Рецензенты:

- Л.А. Чайковская**, зав. кафедрой бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, д-р экон. наук, проф.,
- С.В. Булгакова**, кафедра бухгалтерского учета, Воронежский государственный университет, д-р экон. наук, проф.,
- М.И. Сидорова**, профессор департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, д-р экон. наук

Бобрышев, Алексей Николаевич.

Б72 Управленческий учет в условиях кризисных процессов экономики: проблемы теории : монография / А.Н. Бобрышев. — Москва : РУСАЙНС, 2024. — 272 с.

ISBN 978-5-466-02452-4

В монографии раскрываются вопросы построения теории управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики. В процессе исследования обосновывается, что управленческий учет в условиях кризисных процессов экономики – самостоятельное учетное направление, историческую обусловленность и закономерность формирования концепции которого предопределило воздействие группы факторов учетно-аналитической, институционально-экономической, информационно-технологической этиологии.

Монография адресована студентам, аспирантам, преподавателям и специалистам в области управленческого учета.

УДК 657
ББК 65.052

ISBN 978-5-466-02452-4

© Бобрышев А.Н., 2024
© ООО «РУСАЙНС», 2024

Содержание

Введение.....	5
Глава I. Концептуально-методологические основы управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике.....	11
1.1. Современные проблемы развития управленческого учета.....	11
1.2. Генезис учетно-экономической мысли в контексте развития управленческого учета как самостоятельной науки.....	24
1.3. Влияние кризисных процессов в экономике на трансформацию учетных систем.....	42
1.4. Факторы создания модели управленческого учета под воздействием условий макро- и микросреды.....	68
Глава II. Формирование системы управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике.....	87
2.1. Идентификация действующей системы управленческого учета.....	87
2.2. Возможности и ограничения развития действующей системы управленческого учета.....	101
2.3. Управленческий учет в условиях кризисных явлений в экономике как система.....	127
Заключение.....	155
Список литературы.....	163
Приложение 1.....	193
Приложение 2.....	205
Приложение 3.....	209
Приложение 4.....	221
Приложение 5.....	224
Приложение 6.....	227
Приложение 7.....	228
Приложение 8.....	230
Приложение 9.....	233
Приложение 10.....	237
Приложение 11.....	240
Приложение 12.....	243
Приложение 13.....	244
Приложение 14.....	246
Приложение 15.....	248
Приложение 16.....	250
Приложение 17.....	251

Приложение 18.....	252
Приложение 19.....	255
Приложение 20.....	257
Приложение 21.....	259
Приложение 22.....	266
Приложение 23.....	270

Введение

Обострение глобальных проблем современной экономики, обусловленных дефицитным характером ресурсов, депрессивными и стагнационными процессами, сложностью экологической обстановки и т. п., определяют существенные трансформации функций бухгалтерских служб и роли учетной деятельности в системе современного менеджмента. Нестабильность внешней среды, волатильность спроса, инфляция, изменение курсов валют, повышение ставок по кредитам и займам и другие, не зависящие от экономического субъекта макроэкономические процессы, повышают риски поддержания его устойчивости и финансовой стабильности даже в условиях рентабельной деятельности и высокой платежеспособности.

В кризисных условиях модель поведения экономических субъектов предполагает длительное функционирование в условиях падения рынков, принципиально отличающееся от деятельности при устойчивом развитии либо экономическом росте, на что последние десятилетия ориентировалась учетно-экономическая мысль. В то же время цикличность экономического развития, обуславливающая кризисные процессы в качестве базовой закономерности функционирования социально-экономических систем, определяет вектор внимания к факторам внешней среды, являющейся основным носителем нестабильности в глобальных экономических процессах, требует проведения их перманентного мониторинга, однако демонстрирует неготовность экономических субъектов к функционированию в условиях депрессивности и стагнации.

В этих условиях особую важность приобретают исследования в области изучения влияния факторов внешней среды на характер функционирования экономического субъекта и механизм принятия решений. Очевидно, что в условиях кризиса, устойчивого развития либо экономического роста социально-экономической системы принципы и инструменты управления предпринимательскими структурами будут различаться, что определяет необходимость развития методологии управленческого учета в условиях нестабильной внешней среды.

Указанные обстоятельства обуславливают противоречие между разработанностью и успешным применением эффективных технологий и инструментов управленческого учета, с одной стороны, и недостаточностью их содержания для использования в условиях кризисных процессов в экономике субъектов хозяйствования, с другой.

Научная и практическая потребность в разработке концепции управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике,

отсутствие ее теоретико-методологического и организационно-методического обоснования определяют проблемную область и актуальность темы исследования.

Существенное влияние на формирование научной позиции автора оказали труды таких ученых, как А. Апчерч, С. В. Булгакова, О. Б. Вахрушева, М. А. Вахрушина, О. Н. Волкова, К. Друри, О. Д. Каверина, Т. П. Карпова, В. Э. Керимов, А. Н. Кизилов, Е. И. Костюкова, И. Г. Кукукина, Н. Т. Лабынцев, М. В. Мельник, И. Е. Мизиковский, В. Ф. Палий, В. С. Плотников, Л. В. Попова, М. Л. Пятов, О. В. Рожнова, С. А. Рассказова-Николаева, Н. Г. Сапожникова, М. И. Сидорова, А. А. Соколов, Я. В. Соколов, А. Ю. Соколов, Дж. Фостер, Ч. Т. Хоргрен, Л. А. Чайковская, В. Т. Чая, Н. И. Чупахина, А. Д. Шеремет, Л. З. Шнейдман и др., посвященные решению общих теоретико-методологических и методических проблем становления и развития методологии управленческого учета в России. Развитию стратегического учета посвящены труды таких авторов, как: О. В. Алексеева, И. Н. Богатая, Н. А. Бреславцева, У. Кит, О. Е. Николаева, Б. Райан и др. Вопросы учета и анализа влияния инфляции на бухгалтерскую отчетность рассматривались в публикациях О. В. Ефимовой, Р. Г. Каспиной, В. В. Ковалева, Н. А. Остапюк, Д. А. Панкова, Г. Н. Соколовой, А. В. Суворова, Н. Н. Хахоновой и др.

Учетно-аналитическое обеспечение управления резервами экономического субъекта раскрывается в трудах следующих авторов: Х. Андерсона, Й. Бетге, М. Ф. Ван Бреда, В. Б. Ивашкевича, Д. Колдуэлла, О. А. Мироновой, Е. И. Муругова, Б. Нидлза, А. П. Рудановского, В. И. Ткача, Р. Энтони и др.

Проблематика адаптации инструментов управленческого учета к специфическим особенностям функционирования организаций аграрного сектора экономики нашла свое отражение в трудах Р. А. Алборова, А. Р. Закировой, Г. С. Клычовой, М. З. Пизенгольца, В. А. Пипко, Ю. И. Сигидова, Л. И. Хоружий, В. Г. Широбокова и др.

Трансформационные процессы учетно-аналитического обеспечения управления экономическими субъектами в нестабильных экономических условиях раскрываются в работах С. В. Банка, Дж. Барнса, С. А. Батлера, М. Волкера, Дж. Дэвисона, Л. Н. Красавиной, В. Нагар, М. Р. Метьюса, М. Х. Б. Перера, В. С. Плотникова, Дж. А. Смита и др.

Многообразие научно-методических подходов к исследованию отдельных сторон рассматриваемой в исследовании проблематики аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов в условиях кризисных процессов в экономике отражено в работах сле-

дующих авторов: Н. Э. Бабичевой, М. И. Баканова, Л. Е. Басовского, В. И. Бариленко, С. Б. Барнгольц, Д. А. Ендовицкого, В. Г. Когденко, Н. П. Любушина, Е. В. Негашева, Д. А. Панкова, В. Л. Поздеева, В. П. Суйц, А. И. Шигаева и др.

Признавая значимость существующих разработок в исследуемой области и не отрицая их достоинств для теории и практики управленческого учета, следует отметить, что проблема формирования концептуального содержания управленческого учета под влиянием фактора внешней среды не нашла широкого отражения в трудах современных авторов и не подкреплена системными теоретико-методологическими разработками. Результаты ретроспективного анализа показали, что недостаточно исследованными остаются вопросы методологического содержания антикризисной модели управленческого учета, формирования его категориального аппарата, разработанного с позиций положений теории систем, вследствие чего оказывается неоднозначным вопрос относительно новых объектов, в частности, таких как бизнес-модель экономического субъекта, резервы, инфляционные корректировки. В современных российских и зарубежных научных исследованиях не нашли отражения вопросы счетоводческого обеспечения модели управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, что свидетельствует о недостаточном развитии его методологического аппарата. Так же не полностью исследованными остаются методические положения анализа безубыточности в условиях воздействия высокого уровня инфляции, оценки макроэкономических показателей, формируемых под влиянием конъюнктуры, инфраструктуры, агентов и контрагентов рынка, их инвестиционной активности.

Научно-практическая потребность создания теоретического и методологического базиса управленческого учета с позиции его реализации как системы в условиях устойчивого развития кризисных явлений, включая макроэкономические процессы, на характер функционирования экономических субъектов, необходимость формирования организационно-методического обеспечения модели управленческого учета в условиях влияния экономических кризисов определили выбор темы, цель, задачи, структуру и содержание исследования.

Цель исследования состоит в изучении теоретико-методологических положений управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, обеспечивающих повышение качества и эффективности управления деятельностью экономических субъектов при макроэкономической нестабильности. Целевая направленность определила постановку задач:

- классифицировать факторы генезиса экономического развития, оказывающие воздействие на концептуально-методологическое содержание управленческого учета вследствие влияния внешней среды, цикличности экономических кризисов;
- выявить воздействие кризисных макроэкономических процессов на развитие учетных систем и управленческого учета, в частности;
- оценить факторы макро- и микро- среды, обуславливающие создание управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике;
- провести мониторинг степени распространенности управленческого учета в экономических субъектах РФ различных организационно-правовых форм и секторов экономики для обеспечения оценки их соответствия мировым тенденциям;
- выявить возможности и ограничения формирования управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике как системы;
- сформировать с позиций теории систем совокупность элементов управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике.

Научная новизна исследования состоит в решении крупной научной проблемы по разработке теории, методологии и развитию практических положений управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, имеющих важное значение для повышения качества информационного обеспечения управления и роста эффективности деятельности экономических субъектов при воздействии негативных макроэкономических процессов.

Наиболее существенные результаты исследования заключаются в следующем:

- дифференцированы методом фасетной классификации по пяти историческим периодам (1880 – 1925, 1920 – 1945, 1940 – 1975, 1970 – 2005 гг., 2000 – н. в.) группы (учетно-аналитической, институционально-экономической, информационно-технологической этиологии) и подгруппы (эволюционно-устойчивые, эволюционно-латентные, генерально-эволюционные, управляемые, неуправляемые, единичного проявления, национальной специфики) факторов генезиса учетно-экономической мысли, определяющих историческую обусловленность и закономерность формирования концепции управленческого учета под воздействием кризисных процессов в экономике;

- на основании изучения восьми наиболее масштабных экономических кризисов установлены эффекты (положительные, отрицательные, нейтральные, методические и концептуальные) кризисных процессов в экономике, которые стимулировали инструментарно-методические и методологические трансформации в учете (введение обязательной публичной, унифицированной отчетности, разработка стандартов и принципов учета, единообразие методов начисления амортизации, разработка новых методов калькулирования и др.) вследствие влияния макроэкономических факторов (банкротство корпораций, инфляционные процессы, межсекторальные дисбалансы, падение платежеспособного спроса, рост цен на энергоносители, высокая безработица, волатильность фондовых рынков и др.);

- выявлены факторы макросреды (кризисные, постиндустриальные, законодательные, конъюнктурные процессы, национальная специфика учета) и микросреды (жизненные циклы продуктов производства / экономических субъектов, секторальные, организационные, территориальные), обуславливающие модель управленческого учета в условиях нестабильности в экономике и реализации концепции антикризисного управления;

- посредством экспертного опроса трех групп респондентов (учетные, научные работники, прочие эксперты) установлены закономерности функционального состояния управленческого учета, в частности идентифицированы и проранжированы степень его распространенности в РФ (в отдельных элементах, системно и по секторам экономики); цели и субъекты ведения, а также наиболее распространенные инструменты, позволившие сделать выводы о несоответствии оцениваемых тенденций мировому опыту развития данной науки;

- установлены концептуальные, методические, явные, скрытые факторы-катализаторы (высокий потенциал распространения, приоритет аналитических методов над традиционными, распространение управленческого учета в некоммерческих организациях и экономических субъектах малых форм, разработка компьютерных программ и др.) и факторы-ингибиторы (консервативность взглядов пользователей на цели ведения, пассивное использование инновационных управленческих технологий, недостаточный уровень квалификации, отсутствие общепринятой теоретической основы, доминирование и приоритет требований бухгалтерского учета и др.) развития управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, позволившие идентифицировать процесс расширения объектов управленческого учета посредством включения в их состав бизнес-модели, бизнес-процессов,

резервов деятельности экономического субъекта, определяющие оценку влияния на него процессов внешней среды (инфляция, действия контрагентов, волатильность рынков и др.);

- введено в научный оборот и разработано авторское определение понятия «управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике» (синонимы – «антикризисный управленческий учет», «антикризисная модель управленческого учета»); дифференцированы его цель, задачи, принципы, функции, предмет, объекты, инструменты, совокупность которых обуславливает его содержание с позиций теории систем, определяет свойства моделируемости, целостности, комплексности, создавая концептуальную основу для формирования нового научного направления в управленческом учете.

Глава I.

Концептуально-методологические основы управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике

1.1. Современные проблемы развития управленческого учета

В последние годы система управленческого учета становится все более распространенной. Это позволяет говорить о его самоидентификации как нового научно-практического учетного направления, для которого характерен специфический имманентный предмет, объект и инструментарий, ориентированный на принятие эффективных управленческих решений. Период активного становления системы управленческого учета в России (последнее десятилетие XX века) свидетельствует о том, что сегодня он стал общепризнанным как в научной, так и в корпоративной среде, а эффективность использования его отдельных элементов в учетно-аналитической работе отечественных хозяйственных единиц вызывает все меньше сомнений у специалистов и практиков. В то же время период двадцатилетних дискуссий и споров относительно трактовки базовых экономических дефиниций, новых перспективных направлений использования инструментария управленческого учета, уточнения объектов, предмета и методов так и не привел к выработке единых унифицированных приемов и способов, одинаково эффективных для большинства секторов экономики, на разных стадиях жизненного цикла экономического субъекта и при меняющейся внешней конъюнктуре рынка. Это обстоятельство во многом объясняет появление большого количества исследований в данной области применительно к национальной специфике и сложившейся учетно-управленческой практике, однако целый ряд вопросов остаются предметом дискуссий современных авторов и специалистов в области управленческого учета.

Реформирование системы бухгалтерского учета в России идет по пути сближения с международными стандартами, опираясь тем самым на опыт англоязычных стран, в которых, как справедливо отмечает О. В. Рожнова, «выделяется три вида отчетности: финансовая, налоговая и

управленческая. Это соответственно свидетельствует о необходимости официального признания трех видов отчетности (учета)» [240, с. 18]. Однако данный вопрос все еще остается дискуссионным.

К наиболее актуальным проблемам развития концептуальных и прикладных основ современной методологии управленческого учета, по нашему мнению, следует отнести пять направлений:

- 1) идентификация места и роли управленческого учета в единой системе бухгалтерского учета и отчетности;
- 2) трансформация методологии и объектов управленческого учета под влиянием различных факторов;
- 3) кросс-функциональная взаимосвязь управленческого учета и других наук, в частности контроллинга;
- 4) проблематика организационно-методического развития управленческого учета в России;
- 5) выбор приоритетов дальнейшего развития стратегического учета и отчетности.

Рассмотрим каждое из направлений более подробно. Идентификация места и роли управленческого учета в отношении единой системы бухгалтерского учета, а также трактовка ключевых экономических категорий управленческого учета затрагивается в трудах С. В. Булгаковой [47], О. Б. Вахрушевой [59, с. 5 – 39], М. А. Вахрушиной [62, с. 12 – 23], О. Н. Волковой [72], В. Б. Ивашкевича [109], О. Д. Кавериной [114], Т. П. Карповой [118], В. Э. Керимова [122], И. Г. Кондратовой [143], И. Г. Кукукиной [158], И. Е. Мизиковского [189], В. Ф. Паля и В. В. Паля [212], О. В. Рожновой [240], А. Д. Шеремета [316] и др. К актуальным проблемам развития концептуально-методологических основ управленческого учета стоит также отнести вопросы становления его инструментария, рассмотрения этапов формирования методологии управленческого учета, выделения новых групп факторов самоидентификации управленческого учета как самостоятельной науки.

Изменения в области методологии и объектов управленческого учета под влиянием зарубежных тенденций его развития, в частности, ориентация на составление отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности, «бизнес-модель – как новый объект управленческого учета», освещаются в трудах Н. В. Малиновской [65], В. Г. Когденко, М. В. Мельник [137] и др. В этой же группе проблем можно выделить необходимость мониторинга внешней среды, зависимость управленческого учета от циклических процессов в экономике и появление новых объектов учета, не являющихся таковыми в системе финансового учета.

Кросс-функциональная взаимосвязь управленческого учета и других наук заключается в противопоставлении объектов, функций, приемов и методов управленческого учета соответствующим элементам контроллинга, менеджмента, проектного управления и др., в контексте оперативной и стратегической составляющих. Среди отечественных авторов выделяются следующие работы, посвященные сопоставлению инструментов управленческого учета и контроллинга [110, 111, 144, 118, 289, 321; 330]. К данному блоку проблем также относятся: междисциплинарная разобщенность управленческого учета и менеджмента, влияющая на их дальнейшее развитие и попытки их интеграции, в том числе в рамках учебных планов при подготовке магистров по программе «Управленческий учет и контроллинг».

Следующей проблемой нам видится организационная разобщенность и инфраструктурная неразвитость, требующая учреждения в стране специализированного органа, осуществляющего методологическое руководство развитием управленческого учета, разработки профессионального стандарта «Специалист по управленческому учету» и других мероприятий [62].

Пятая проблема заключается в выборе наиболее перспективных направлений дальнейшего развития стратегического учета и отчетности, а также в повышении значимости прогностической функции управления в целом [203, 172, 39].

Управленческий учет, на наш взгляд, имеет существенные перспективы дальнейшего развития, которые скрыты в недостаточном количестве исследований отечественных авторов, посвященных учету и мониторингу внешней среды экономического субъекта. Большинство исследований зачастую сфокусировано на вопросах учета затрат и калькулирования фактической себестоимости в различных сферах экономической деятельности за счет применения традиционных либо инновационных методов калькулирования, развивая и без того богатый опыт производственного учета. В то же время вопросы информационного обеспечения новых направлений в менеджменте, которых становится все больше и больше, остаются фрагментарно изученными или неисследованными вовсе.

В этом контексте проблематика применения KPI-технологий, учет и анализ процесса формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта, составления отчетности об устойчивом развитии (интегрированной отчетности), аналитического обеспечения цепочки создания стоимости, разработки ключевых систем сбалансированных показателей (финансовые и нефинансовые индикаторы эффективности) и других направлений является приоритетной для дальней-

ших исследований. Все более очевидным становится тот факт, что система управленческого учета претерпевает большие изменения под влиянием как внутренней корпоративной, так и внешней среды.

Отметим, что управленческий учет весь период адаптации его инструментов, приемов и способов к специфике отечественной экономики и продолжающихся дискуссий относительно необходимости его ведения в нашей стране непрерывно эволюционировал в зарубежных странах. В то время, когда в транснациональных компаниях, работающих на мировых рынках, актуализируются вопросы составления интегрированной отчетности, в нашей стране отчетность не всегда отвечает информационным запросам большинства категорий пользователей в силу недостаточной аналитичности и релевантности.

Исторически вопросы самоидентификации отечественного управленческого учета как самостоятельного учетного направления были представлены в исследованиях современных авторов в контексте четырех позиций:

1. Первая группа ученых отождествляла управленческий учет с производственным, в отношении которого в экономике социалистического периода сложился богатый опыт, поскольку отечественная школа калькулирования, имеющая гораздо большую, нежели чем на Западе историю, являлась фундаментом учетной мысли в период плановой экономики.

2. Вторая группа авторов идентифицировала управленческий учет как часть системы управления экономическим субъектом, что в свою очередь фокусирует внимание данной дисциплины не только на учетных аспектах, но и на вопросах планирования, контроля, анализа, нормирования и прогнозирования.

3. Третья группа авторов выделяла управленческий и бухгалтерский учет как две самостоятельные информационные системы.

4. Четвертая группа ученых считала, что управленческий учет дублирует функции производственного учета в системе бухгалтерского учета, и в этой связи не выделяла его в самостоятельное направление.

В настоящее время сложилось устойчивое мнение относительно необходимости выделения управленческого учета и четвертая концепция признана несостоявшейся. Однако дискуссионными остаются вопросы относительно перспектив его дальнейшего развития с точки зрения национальных особенностей, исторически сложившегося опыта учетной работы, традиций и менталитета пользователей бухгалтерской информации. В этой связи отдельное внимание в ходе настоящего исследования необходимо уделить генезису отечественной учетной мысли.

Некоторые ученые истоки зарождения управленческого учета в России связывают с эволюцией хозрасчетных отношений [67, 212, 277]. Так, В. Ф. Палий отмечал, что «управленческий учет выходит за рамки собственно учета. Это комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет, приспособленный к условиям рыночной экономики». Но при этом очевидно, что их провозглашавшееся стимулирование не имело под собой экономического базиса, который мог бы стать основой развития управленческого учета. Хозрасчет не приводил к ликвидации экономически нерентабельных и убыточных хозяйств, то есть он не являлся механизмом конкурентной борьбы. В социалистической учетной системе существовала масса недостатков, вызванная факультативным использованием методов экономического анализа, который не был ориентирован на оценку финансового положения хозяйствующего субъекта и не использовался в качестве инструмента для принятия управленческих решений, искусственным перераспределением финансовых результатов с целью нивелирования, а по сути – вуалирования убытков и др. В отдельных исследованиях [59, с. 7] отмечается, что в сложившихся условиях применение хозрасчета стимулировало развитие внутреннего учета, но не позволило внедрить управленческий учет в полной мере.

В целом период социалистической, плановой экономики стоит особняком в рамках генезиса управленческого учета. Так, с одной стороны, именно в данный период получил становление и существенное развитие производственный учет, до сих пор являющийся существенной частью управленческого учета, широко распространялась система нормативного учета затрат, совершенствовались отраслевые аспекты применения позаказного, попередельного и попроцессного методов учета затрат, создавалась методологическая и эмпирическая база для развития бюджетирования на основе составления протехфинплана. Отечественная школа калькулирования, имеющая гораздо большую, нежели чем на Западе, историю, являлась фундаментом учетной мысли в период плановой экономики.

Но, с другой стороны, коллективизм, не поощрявший инициативы и хозяйственной самостоятельности, оказывал существенное влияние на развитие учетных теорий в целом и управленческого учета в частности. Модель, при которой прибыль не является важнейшим результатом функционирования хозяйственной единицы, не содержащая механизмов рыночной конкуренции, при которой несостоятельные и неэффективные с экономической точки зрения субъекты не банкротят-

ся, не может опираться на принципы системы управленческого учета, что в существенной степени отразилось на процессах его развития в нашей стране. Вся система калькулирования в период плановой экономики была построена таким образом, чтобы хозяйствующие субъекты не имели убытков, но делалось это исключительно благодаря перераспределению финансовых результатов с целью достижения высокой рентабельности.

При этом инструментарий аналитического обеспечения не был ориентирован на принятие управленческих решений, это существенно ограничивало аналитическую функцию учетных процедур.

В настоящее время практика функционирования отечественных экономических субъектов показывает отсутствие самостоятельной системы управленческого учета, она строится, как правило, на базе бухгалтерского финансового учета, что, с одной стороны, не позволяет преодолеть «границы ретроспективности», но с другой – способствует синхронизации информационных потоков в единой системе управления экономическими субъектами. Многие ученые и специалисты обращают внимание на то, что использование данных бухгалтерского финансового учета для принятия управленческих решений снижает их эффективность по объективным причинам и указывают на необходимость формирования самостоятельной системы управленческого учета, не зависимой от бухгалтерского финансового учета. Это требует построения принципиально иной платформы для принятия управленческих решений менеджерами, сфокусированной на несколько иных объектах учета.

Управленческий учет в международной практике показал свою самодостаточность и независимость, функционируя обособленно от системы бухгалтерского финансового учета. С точки зрения выработки информации для менеджеров такой подход, на наш взгляд, является более эффективным. Однако в исследовании мы исходим из понимания того, что на сегодняшний день построение независимой системы управленческого учета в отечественных компаниях сдерживается целым рядом объективных и субъективных факторов. Как показали результаты проведенного нами экспертного опроса мнений специалистов в области управленческого учета¹, методика и результаты которого раскрываются во второй главе исследования, лишь малая доля компаний идет по пути постановки полноценной системы управленческого учета (35,4 % опрошенных респондентов в фокус-группе «учетные ра-

¹ методология проведенного исследования подробно описывается во второй главе исследования

ботники»)), большинство экономических субъектов внедряют лишь отдельные его элементы (53,85 %) (рис. 1.1).

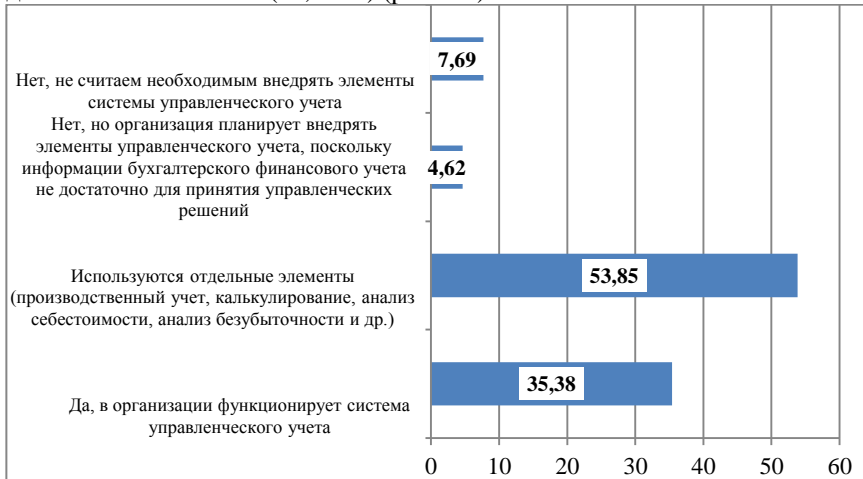


Рис. 1.1 Оценка степени распространенности управленческого учета в фокус-группе учетных работников

Полученные данные в целом сопоставимы с исследованиями, проведенными в смежных регионах. Так по результатам анкетирования экономических субъектов из Ростовской области и Краснодарского края [40] выявлено, что управленческий учет используется 51 % из числа опрошенных фирм. Дополнительно в данном исследовании установлено, что только 1 % экономических субъектов использует в своей деятельности стратегический учет, при этом 92 % анкетлируемых отмечают высокую зависимость организаций от внешних факторов.

Безусловно, вопрос информационных потоков между бухгалтерским финансовым и бухгалтерским управленческим учетом является дискуссионным, требующим дальнейшего научного изучения и практической проработки.

Таким образом, возможности и ограничители методологического развития управленческого учета часто упираются в проблематику трактовки самостоятельности данного научного направления, которое многие ученые как в России, так и в международной практике [342, 348, 266] отождествляют с термином «учет затрат», затрудняясь провести четкую границу между ними. Это во многом ограничивает его инструментарий, цели и способы выработки информации.

Существует и иная точка зрения, в соответствии с которой управленческий учет является более объемным, включающим «процес-

сы сбора, подготовки и аналитической обработки разнообразной информации учетного и неучетного характера, обеспечивающей необходимыми данными систему управления бизнесом» [47, 74, 197, 212, 251, 334, 240 и др.].

Отметим, что 58,3 % опрошенных респондентов придерживаются второй точки зрения, согласно которой «Управленческий учет – это часть системы управления экономическим субъектом, включающей помимо учета целый ряд других функций: планирование, контроль, анализ, нормирование и прогнозирование» и только 25 % придерживаются мнения, что «управленческий учет – это, главным образом, производственный учет, который сфокусирован на управлении затратами. Управленческий учет дублирует некоторые функции бухгалтерского учета» (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Распределение мнений опрошенных респондентов относительно самостоятельности управленческого учета (% от числа опрошенных)

	Фокус-группа			Итого по всем респондентам
	Ученые	Учетные работники	Пользователи	
Управленческий учет – это самостоятельное направление учетно-аналитической работы, которое имеет свои цели, инструменты и методы. Управленческий и бухгалтерский учет – две самостоятельные информационные системы	11,8	5,9	22,2	10,0
Управленческий учет – это, прежде всего, производственный учет, сфокусированный на управлении затратами. Управленческий учет дублирует некоторые функции бухгалтерского учета	17,6	29,4	22,2	25,0
Управленческий учет – это часть системы управления экономическим субъектом, включающей помимо учета целый ряд других функций: планирование, контроль, анализ, нормирование и прогнозирование	64,7	55,9	55,6	58,3
Управленческий учет не является самостоятельным направлением, а входит в систему бухгалтерского финансового учета	5,9	8,8	0,0	6,7
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0

Изучение мнений отечественных авторов относительно концептуально-методологических предпосылок становления управленческого учета и контроллинга показало наличие оппортунизма в трактовке функций, инструментов, объектов и методов этих наук в контексте оперативной и стратегической составляющих. Так, В. Б. Ивашкевич отмечает: «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» [109, с. 43].

В свою очередь, М. А. Вахрушина, развивая данную мысль, отмечает: «Контроллинг и управленческий учет являются своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления» [62]. О. В. Рожнова идет дальше и говорит об отказе от восприятия контроллинга как самостоятельной науки: «Контроллинг не имеет самостоятельного значения, и его составные части представляют собой отдельные составляющие элементы управленческого учета» [240, с. 19 – 20].

Единство методических приемов и способов выработки информации, а также существенная идентичность управленческого учета и контроллинга отмечают: В. А. Назарян [198], Е. В. Галкина [76, с. 65], Л. Н. Юдина [327, с. 85] и др.

Идея дифференциации управленческого учета и контроллинга ввиду различной информационной емкости отмечена С. Я. Юсуповым, который говорит о том, что управленческий учет выступает в роли учетно-аналитической подсистемы контроллинга Л. Н. Юдина [327, с. 65 – 66], аналогичного мнения придерживаются и другие авторы [327, с. 86], Н. А. Харитоновна [298, с. 51], М. Павленков [208, с. 71], И. Ю. Варьяш [57, с. 19], М. П. Переверзев, Н. А. Шайденко, Л. Е. Басовский [218, с. 203] и др. Хан Дитгер и Хунгерберг Харальд трактуют контроллинг достаточно широко за рамками управленческого учета: «как комплекс задач по планированию, регулированию и наблюдению» [296, с. 215].

Мы оценили указанную проблему с эволюционной точки зрения и установили, что попытка выделить сравнительные признаки между управленческим учетом, контроллингом, стратегическим учетом, стратегическим анализом и управлением с точки зрения исторических предпосылок их зарождения затруднена ввиду единой этиологической цели данных систем, заключающейся в координации процессов планирования, контроля и регулирования в экономических субъектах. В то же время существуют и явные признаки дифференциации данных систем (табл. 1.2).

Таблица 1.2
Сравнительная характеристика разновидностей управленческого учета и контроллинга¹

Признак	Вид учетных систем				Управленческий и стратегический анализ	
	Управленческий оперативный учет	Контроллинг		Управленческий стратегический учет		
		Оперативный	Стратегический			
Сущностные характеристики*	Выделение из общей бухгалтерской службы калькуляционной бухгалтерии	Первые попытки критической оценки деятельности менеджмента экономических субъектов за счет расширения ре- визионной функции, в условиях потери ими платежеспособности	Актуализировали необходимость применения системы	Приводили к выработке новых инструментов	Трансформация учетных функций от регрессивной информаций к перспективной	Интеграция аналитических действий в системе экзо- и эндогенной среды
Реакция на кризисные процессы в экономике*	Способствовали са- монтификации учета	Актуализировали необходимость применения системы	Влияние на текущую бизнес-позицию субъекта	Создание будущей бизнес-позиции	Идентифицировали недостатки в приме- няемых методах	Усиливали актуальность монито- ринга внешней среды
Отношение к позиционированию компании на рынке*	Учет и воздействие на текущую позицию экономического субъекта	Внутренняя ревизия, управление прибылью	Управление пер- спективами и по- тенциалом	Прогнозирование внешних факторов	Оценка будущей бизнес-позиции	Оценка перспектив бизнес-позиции в будущем
Базовая функция*	Производственный учет	Незначительная	Высокая	Высокая	Высокая	Анализ внешней среды
Связь с внешней средой*	Минимальная	Незначительная	Высокая	Высокая	Высокая	Высокая

¹ *факторы рассматриваются в контексте эволюционной динамики учетно-управленческой и экономико-аналитической мысли