

### УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК СИСТЕМА

© 2004 С. В. Булгакова

*Воронежский государственный университет*

Управленческий учет как часть системы управления нуждается в поиске адекватных подходов к познанию своего объекта. Обращение к системному подходу осуществляется лишь на определенном исследовательском этапе, когда решение теоретико-методологических проблем научности и системности определенной области знания производится с позиций целостности и единства. Вопросы реализации системного подхода в исследованиях управленческого учета не нашли достаточного освещения в работах ученых, специализирующихся в учетной проблематике. Для восполнения указанного пробела автором предпринята попытка исследования управленческого учета как системы.

Системный подход предполагает рассмотрение ключевых категорий, выявление особенностей строения и формирования структуры, установление тектологических границ системы (границ взаимодействия со средой). Такая последовательность предопределяет базовые основы построения системы управленческого учета (СУУ).

В числе **ключевых категорий СУУ** определяющим является понятие «система», на базе которого может быть сформулировано определение системы управленческого учета. Эволюция понятия «система» доказывает его изменчивость по форме и содержанию, обусловленность количеством учитываемых факторов, высокой степенью абстрактности. Энциклопедически «система (от греч. *systema* — целое, составленное из частей; соединение) — множество элементов, находящихся в связях друг с другом, которое образует определенную целостность, единство» [5, с. 463]. Другие определения этой категории подтверждают ее сложность и неоднозначность.

В науке «управление» система предназначена для устранения критического рассог-

ласования между желаемым и действительным состоянием, т.е. решения проблемы. Поэтому СУУ следует рассматривать инструментом менеджмента, что требует на базе выявления наиболее существенных ее компонентов, сформулировать рабочее определение понятия «система управленческого учета».

В отечественной и переводной литературе представлены разные точки зрения в отношении понятия «управленческий учет». Он определяется как:

- совокупность подходящих методов обработки экономической информации [10];
- внутренний (внутрифирменный) учет [13];
- фаза учетной деятельности [20];
- вид практической деятельности [6];
- неотъемлемая часть менеджмента [2];
- разновидность аналитического учета (в терминах французской школы бухгалтерского учета — «конфиденциальный», «секретный», «закрытый» учет, «управленческая бухгалтерия») [17, 19];
- «учет издержек (затрат)», «производственный учет (затрат)», составная часть контроллинга (в терминах немецкой школы бухгалтерского учета) [3, 4, 7, 11].

Согласно процессному подходу, получившему наибольшее распространение, «управленческий учет — есть процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов» [10].

Наиболее близко к использованию системного подхода подошли ученые, определяющие управленческий учет как:

- подсистему бухгалтерского учета, его самостоятельную обособленную область [14, 15];

– управленческую информационную систему [12] и т.п.

Очевидно, что на разных этапах исследования управленческого учета как объекта возможно пользоваться различными его определениями. Однако по мере углубления представления об управленческом учете, а также при переходе на другую стадию исследования определение понятия «управленческий учет» должно уточняться. Так, в последнее время в специальной литературе появляются попытки сформулировать определение понятия «система управленческого учета». В частности, «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» [1, с. 35].

Считаем, что *система управленческого учета* представляет собой интегрированное соединение (совокупность) свойственных ей компонентов для создания информационного обеспечения процесса принятия стратегических, тактических и оперативных управленческих решений в организации. Данное определение носит рабочий характер и может быть развито на основе глубокого анализа элементов СУУ и их четкого структурирования.

**Строение СУУ** определяют элементы, связи, цели, свойства, в качестве которых исследуются принципы, закономерности функционирования этой системы. **Структура** системы характеризует ее организованность, устойчивую упорядоченность элементов, определенное устройство, целеориентированность, гибкость и моделируемость. Базовыми ее элементами выступают предмет, субъект(ы), объект(ы), специфические компоненты (составные части).

При исследовании управленческого учета в качестве объекта менеджмента его элементами выделяют, например:

– по видам (сферам) деятельности (логистика, производство, сбыт, финансы

и т.п.) — управленческий учет снабженческо-заготовительной, производственной, финансово-сбытовой, организационной деятельности [9];

– по видам менеджмента (производственный, финансовый, стратегический, организационный и т.д.) — производственный управленческий учет, финансовый управленческий учет, стратегический управленческий учет и т.п. [19].

Существуют и другие точки зрения. Разделяемая автором состоит в том, что управленческий учет — есть инструмент менеджмента. В этой связи его составные элементы должны отражать информационный потенциал, научный и практический инструментарий, специфические механизмы данной информационно-управленческой системы, используемые для достижения целей организации посредством достижения целей управления ею.

В качестве *элементов СУУ* нами предлагаются следующие подсистемы:

– учет и оценка затрат и финансовых результатов (ЗР);

– калькулирование себестоимости (КС);

– счета управленческого учета (СЧ);

– бюджетирование и контроль бюджетов (БК);

– информационное обеспечение для проблемных групп стратегических, тактических и оперативных решений (включая управление трудовыми, денежными ресурсами, оборотным капиталом, инвестиционными проектами) (УР);

– информационное обеспечение эффективного управления подразделениями организации и сегментами бизнеса (ЦО);

– информационное обеспечение ценообразования (ЦР);

– документирование информации управленческого учета (ДИ);

– показатели управленческого учета (ПК);

– внутренняя (управленческая) отчетность (ВО);

– методы и процедуры (преобразующие действия) (ПР).

В символической форме определение СУУ имеет вид:

$$СУУ = \left( \begin{array}{l} ЗР, КС, СЧ, БК, УР, ЦО, \\ ЦР, ДИ, ПК, ВО, ПР \end{array} \right).$$

Сложность определения элементов СУУ обусловливается также характером управленческой организационной структуры (иерархическая, дивизиональная, матричная, гибкая адаптивная и т.п.) и функциональностью сфер применения СУУ. В частности, в разрезе бизнес-процессов (закупки и складирование, производство, продажи, управление транспортными, денежными потоками, организацией в целом и т.п.) элементами СУУ могут выступать соответственно:

- управленческий учет закупок;
- управленческий учет производства;
- управленческий учет продаж и т.д.

В подсистемах СУУ необходимо выделять компоненты (определенные соединения элементов как частей системы) и выстраивать их иерархию. В качестве компонентов подсистем СУУ обычно называют:

– по элементу «Учет и оценка затрат и финансовых результатов» — производственный учет, оперативный учет, директ-костинг, стандарт-кост, таргет-костинг, ABC, JIT и т.п.;

– по элементу «Калькулирование себестоимости» — полная, сокращенная, фактическая, нормативная, базовая и т.п. себестоимость.

Указанные компоненты рассматриваются и как калькуляционные системы [8], и как методы учета затрат и калькулирования себестоимости [18], что свидетельствует о слабой структурированности СУУ.

Связи СУУ обеспечивают возникновение и сохранение целостных свойств этой системы, определяют степень ограничения свободы ее элементов, возможность утраты части свойств, присущих им в свободном состоянии. Для установления степени и характера связей элементов важно выделить СУУ из среды, с которой она взаимодействует (внешней среды СУУ), и определить среду, в которой она реализуется (внутреннюю среду СУУ). Внешнюю среду по отношению к СУУ составляют, в частности, системы учета (бухгалтерского, финансового, статистического, налогового), системы управления (менеджмент, маркетинг) и их субъекты. Внутреннюю среду СУУ — строение/структура этой системы (т.е. объекты и элементы, включая связи, цели, функции) и ресурсы обработки входящей в систему

информации (т.е. методы, процедуры, инструменты, субъекты).

Для выделения СУУ из среды необходимо установить границы взаимодействия системы со средой, определяемые в категориях «вход» и «выход», которые определяют содержание информационной совокупности на «входе» и «выходе» СУУ, а также ее возможных преобразований во внутренней среде СУУ. «Входы» СУУ определяет многообразная, разнородная документированная информация внутренней и внешней среды СУУ, «выходы» — сформированная в результате преобразований во внутренней среде СУУ учетно-отчетная информация (показатели СУУ и внутренняя управленческая отчетность).

Особое значение приобретает исследование вопроса определения связей между элементами СУУ и внешней средой — внутренних и внешних связей. Теоретически, чтобы система не распалась на части, необходимо превышение суммарной силы внутренних связей (связей между элементами системы) над суммарной силой внешних связей (связей элементов системы с элементами внешней среды). С методологической точки зрения — это вопрос взаимодействия и взаимоотношения системы бухгалтерского и управленческого учета, а также производственного учета, учета затрат и калькулирования себестоимости (калькуляционного учета), менеджмента, маркетинга и др. Его решение имеет принципиальный характер, т.к. речь идет об автономности управленческого учета, его выделении в отдельную отрасль экономических наук.

Цель СУУ обеспечивает целеполагание, целеориентированность этой системы и лежит в основе ее развития. Цель представляет собой результат, к достижению которого стремится система, область состояния среды и системы, которую необходимо достичь при функционировании последней. При формулировании цели любой системы необходимо учитывать, что она есть побуждение к действию, достигается в пределах заданного периода времени, имеет ограничения при формировании и разрабатывается на основе модели ее конкретизации. Среди ограничений выделяются: экономичность системы, активность системы (ее формули-

ровка должна осуществляться в терминах деятельности (динамики), но не состояния (статика), присутствие в формулировке цели способа ее достижения. Модель конкретизации цели системы, первые четыре составляющие которой являются обязательными, включает последовательность вида: (1) глагол (действие) — (2) целевой параметр — (3) предмет деятельности — (4) вид деятельности — (5) место деятельности — (6) период деятельности — (6) ограничения деятельности.

Применение данной модели к СУУ позволяет утверждать, что цель СУУ формулируется исходя из основных целей организации (социальных, материальных, стоимостных (финансовых)) и уровней управления (высшего, среднего, низшего). Цели высшего уровня — исходный пункт функционирования СУУ. Они определяют формирование его подцелей. Посредством целевых показателей и показателей внутренней отчетности СУУ можно рассматривать инструментом наглядного представления целевой картины организации и ее целевой функции. При этом целевая функция СУУ строится на основе важнейшей стоимостной (финансовой) цели — стремления к возможно более высокому финансовому результату и обеспечению ликвидности. Инструментом сбалансированного представления этой и других целей организации выступает, например, система сбалансированных показателей. Информация СУУ должна ориентировать менеджмент на показатели эффективности деятельности, ликвидности, жизнеспособности бизнеса, способствовать росту ответственности за результаты деятельности в подразделениях и сегментах (центрах ответственности).

Мы предполагаем, что *цель СУУ* состоит в создании информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений на основе показателей функционирования экономического субъекта, его подразделений и сегментов бизнеса, а также показателей внешнего окружения (среды).

В силу слабого структурирования СУУ следует определить *вид структуры СУУ*. Согласно теории систем выделяются сетевая, иерархическая (в т.ч. с сильными структурными связями (древовидная), со слабыми

структурными связями, смешанная, многоэшелонная) и структура с произвольными связями. Последняя применяется для недостаточно исследованных систем, в которых нет полной информации о содержании взаимоотношений между элементами, не определен полностью характер их взаимодействия не только во времени, но и в пространстве. К числу таких следует отнести СУУ. Наличие в ней вертикальных и горизонтальных связей позволяет рассматривать ее как систему со смешанным иерархическим видом структуры.

Свойства СУУ исследуются нами как принципы СУУ. К ним мы относим:

— *принцип размерности СУУ*. Размер СУУ (большая, средняя, малая) определяется количеством элементов и связей в ней. Максимальное количество связей в системе ( $M_{max}$ ) имеет количественное измерение и может быть рассчитано по формуле:

$$M_{max} = n(n-1),$$

где  $n$  — число элементов в системе. Учитывая, что выше выделены 11 элементов СУУ, максимально возможное число связей составит 110 ( $11 \cdot (11-1)$ ). Эта величина позволяет отнести СУУ к многомерным системам;

— *принцип иерархичности СУУ*. Сложность структуры СУУ обуславливается количеством уровней иерархии в системе, каждый из которых характеризуется многообразием элементов и связей. СУУ является системой со сложной иерархической структурой;

— *принцип вертикальной целостности СУУ*. Единство СУУ по вертикали обуславливается количеством и степенью взаимосвязи уровней иерархии в системе и определяется характером вертикальной взаимосвязи типа (снизу вверх): «управленческий учет — бухгалтерский учет», «производственный учет — управленческий учет — бухгалтерский учет», «учет затрат — производственный учет — управленческий учет — бухгалтерский учет». В представленной иерархии промежуточные уровни между управленческим и бухгалтерским учетом отсутствуют, что свидетельствует о сильной вертикальной подчиненности управленческого учета бухгалтерскому учету. В то же время между учетом затрат и управленческим учетом существует несколько уровней иерархии, что при

повышении профессионального влияния субъекта СУУ (управленческого бухгалтера) на объекты управленческого учета будет укреплять вертикальную целостность СУУ;

— *принцип горизонтальной целостности СУУ*. Единство СУУ по горизонтали определяется количеством взаимосвязей между элементами одного уровня и степенью их интегрированности по горизонтали. Предложенные автором элементы СУУ являются одноуровневыми. Взаимодействие между ними достигается посредством прямых и обратных связей. Недостаточность горизонтальных связей, например, по линии «планирование (бюджетирование) — учет — оценка — контроль — принятие решений» вызывает сложности в координировании действий подразделений, реализующих соответствующие функции. Развитие путем объединения функций, расширения коммуникаций и минимизации информационных потоков способствует горизонтальной целостности СУУ;

— *принцип обособленности СУУ*. Самостоятельность СУУ обуславливается количеством ее связей с внешней средой в среднем на один элемент системы. Теоретически, самостоятельность СУУ ( $C$ ) может быть измерена по формуле:

$$C = M_{\phi} / M_{\max},$$

где  $M_{\phi}$  — фактическое число связей в СУУ. На практике применение формулы возможно при условии определения значения числителя, который отражает число фактически установленных связей СУУ из числа максимально возможных. Показатель самостоятельности характеризует целостность системы и находится в пределах от 0 до 1. Равенство 1 свидетельствует о наличии абсолютно самостоятельной (целостной) системы, 0 — о наличии абсолютно обособленной системы. Показатель обособленности ( $O$ ) измеряется по формуле:

$$O = 1 - C.$$

Гипотетически, если в СУУ  $M_{\phi}$  равно 16, то степень ее целостности невелика ( $16/90 = 0,18$ ), т.е. СУУ не является самостоятельной. Абсолютно целостных, как и абсолютно обособленных систем не бывает. Но приближение к 1 количества связей в СУУ укрепляет ее самостоятельность.

Считаем, что использование системного подхода необходимо для создания комплексной и целостной СУУ. Это не предполагает унификации управленческого учета, но устраняет бессистемность и неупорядоченность в применении его элементов: в целях достижения главного результата — повышения качества управления организацией — важно, чтобы они были объединены в целостную систему.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Акчурина, Е.В. Управленческий учет / Е. В. Акчурина, Л. П. Солодко, А. В. Казин. — М. : ТК Велби, Проспект, 2004. — 480 с.
2. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / А. Апчерч. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 952 с. : ил.
3. Безруких, П.С. Как работать с новым Планом счетов / П. С. Безруких. — М. : Бухгалтерский учет, 2001. — 112 с.
4. Бетге, Й. Балансоведение : пер. с нем. / Й. Бетге : — М. : Бухгалтерский учет, 2000. — 454 с.
5. Большая Советская Энциклопедия : В 30 т. / под ред. А.М. Прохорова. — 3-е изд. — М. : Советская энциклопедия, 1974. — Т. 23.
6. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ИКФ Омега-Л ; Высш. шк., 2002. — 528 с.
7. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. — М. : Юристь, 2003. — 618 с.
8. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 352 с.
9. Карпова, Т.П. Управленческий учет / Т. П. Карпова. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 350 с.
10. Ковалев, В.В. Основы управленческого учета : учеб. пособие / В. В. Ковалев, Я. В. Соколов. — СПб. : ЛИСТ, 1991. — 32 с.
11. Манн, Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью : пер. с нем. / Р. Манн, Э. Майер. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 304 с. : ил.
12. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива : пер. с англ. / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. — М. : Финансы и статистика, 1992. — 136 с. : ил.
13. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. — 2-е изд., стереотип. — М. : Финансы и статистика, 1999. — 496 с. : ил.
14. Николаева, С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-кос-

## УПРАВЛЕНИЕ

тинг». Теория и практика / С. А. Николаева. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 128 с. : ил.

15. Николаева, О.Е. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. — М. : УРСС, 1997. — 368 с.

16. Ползунова, Н.Н. Исследование систем управления / Н. Н. Ползунова, В. Н. Краев. — М. : Академический Проект, 2004. — 176 с.

17. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика : пер. с фр. / Ж. Ришар. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 157 с.

18. Соколов, А.Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 448 с.

19. Ткач, В.И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. — М. : Финансы и статистика, 1994. — 144 с. : ил.

20. Управленческий учет / под ред. В. Ф. Палия. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 480 с.