

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЛИНГА

Финансовый контроллинг как интегратор бизнес-процессов организации образует единую систему информационной поддержки руководства компании. Управленческий учет на предприятиях, внедряющих в процесс управления концепции контроллинга, является основой для формирования интегрированной информационной системы.

*Ключевые слова:* финансовый контроллинг, управленческий учет, система показателей.

T.P. Satsuk

## MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE SYSTEM OF FINANCIAL CONTROLLING

Financial controlling as integrator of business processes in a company makes up a unified system of information support for the directors. Management accounting at enterprises that introduce the conception of controlling in management process is the basis for forming an integrated information system.

*Keywords:* financial controlling, management accounting, system of indicators.

В процессе реализации концепции контроллинга на предприятии возникает необходимость создания интегрированной информационной системы. Финансовый контроллинг связывает воедино учет, информационное обеспечение, контроль и анализ, координирует и интегрирует эти функции, переводя процесс управления на качественно новый уровень.

Финансовый контроллинг, вовлеченный во все бизнес-процессы, играет значительную роль в принятии, поддержке и эффективном исполнении стратегических решений и тактических действий.

Анализ литературных источников показывает, что среди специалистов нет единой точки зрения по поводу определения содержания и функций финансового контроллинга [2; 4; 6]. Так, И.А. Бланк отождествляет внутренний финансовый контроль и финансовый контроллинг на предприятии [1], что, на наш взгляд, является ошибочным. В заблуждение может ввести, прежде всего, фонетическое сходство разных по смыслу слов — русского «контроль» и английского «to control» («руководить, регулировать, управлять»). Суждение о равнозначности терминов «контроль» и «контроллинг» некорректно. В соответствии с авторским подходом к построению системы управления финансами контроль рассматривается как этап процесса управления финансами, а финансовый контроллинг — как информационно-контрольный элемент этой системы, способствующий на основании собранных и аналитически переработанных данных осуществлению контроля за реализацией планов.

По мнению немецкого экономиста А. Дайле, основная задача контроллера не контролировать, а обеспечить такие условия, в которых каждый член коллектива контролировал бы себя сам в процессе продвижения организации к поставленным ее руководством целям [3]. Подобная ситуация

возможна лишь в том случае, когда цели организации формулируются в результате совместных усилий руководства и тех работников, которые впоследствии несут ответственность за достижение этих целей.

В рамках контрольной функции служба финансового контроллинга занимается прежде всего определением методов, места и объема проведения контроля. При этом в компетенции контроллера находится разработка форм контрольных документов с установлением сроков проведения контроля и подконтрольных показателей. До начала реализации планов компании служба финансового контроллинга определяет допустимые отклонения контрольных величин. На основании данных контрольных документов проводится сопоставление фактически достигнутых результатов с плановыми и выявляется степень достижения поставленных целей.

Одним из немногих исследований в области организации финансового контроллинга является работа Ф. Фрайберга, опубликованная в 1999 г. В своей работе он определил, что «финансовый контроллинг — подсистема контроллинга предприятия, цель которого состоит в обеспечении ликвидности (финансового равновесия) предприятия. Функциональность финансового контроллинга, так же как и общего контроллинга предприятия, определяется качеством используемых инструментов, т.е. методов и приемов, состоянием механизмов планирования и контроля, а также качеством информационных систем» [10]. Соединив основные сферы контроллинга с отдельными этапами управления, Фрайберг получил девять составляющих деятельности организации (табл.).

***Составляющие финансовой деятельности организации***

Сфера финансового контроллинга	Планирование	Реализация	Контроль
Получение финансовых ресурсов	X	X	X
Управление финансовыми ресурсами	X	X	X
Использование финансовых ресурсов	X	X	X

Источник: [9].

Однако представляется спорным давать классификацию этапов управления финансами в таком упрощенном виде. По сути дела, такие сферы финансового контроллинга, как привлечение и использование ресурсов, являются составными элементами управления финансовыми ресурсами. Также не обозначена роль финансового контроллинга в информационно-методическом обеспечении такой важной составляющей финансовой деятельности организации, как система ее внешних и внутренних финансовых отношений.

Необходимо констатировать, что в большинстве литературных источников по контроллингу определение финансового контроллинга связано с поддержанием рентабельности и обеспечением ликвидности, т.е. способности предприятия в любой момент времени выполнить свои обязательства [4; 5; 7]. Так, Ю.Ю. Косенкова определяет финансовый контроллинг как подсистему контроллинга предприятия, цель которой состоит в обеспечении финансового равновесия предприятия [8, с. 40]. На наш взгляд, это одна из важных функций управления финансами организаций, но не основная задача финансового контроллинга. Поддержание рентабельности капитала и ликвидности организации на определенном оптимальном уровне является одной из целевых установок в процессе финансового управления торговыми сетевыми компаниями.

Если финансовый контроллинг наделять функциями системы управления финансами, то происходит подмена финансового менедже-

ра контролером, другими словами, выстраивается система «управление управлением». Хотя следует отметить, что эти же авторы говорят об информационно-консультационной поддержке финансового менеджмента как основной функции контроллинга в целом и его структурных единиц, таких как финансовый контроллинг, в частности.

В современных условиях качественного изменения информационного пространства деятельности предприятий финансовый контроллинг должен являться интегратором, сводящим воедино все бизнес-процессы для реализации целей управления предприятием. Непосредственное влияние на многие финансовые показатели компании оказывает деятельность практически всех ее структурных единиц как составных элементов общего процесса управления. В то же время можно говорить о целенаправленной корректировке влияния нефинансовых служб на финансовые показатели. В связи с этим проводимые в процессе формирования и использования финансовых ресурсов целенаправленные корректировки деятельности структурных единиц в системе контроллинга можно считать важной составляющей финансового управления, а нефинансовые бизнес-структуры следует рассматривать в том числе и как объекты финансового управления. Несмотря на это, как составные части контроллинга организации, нефинансовые службы могут целенаправленно вовлекаться финансовым контроллингом в процесс финансового управления и также быть активными участниками этого процесса.

При этом в совокупности с аналитической деятельностью других подразделений финансовый контроллинг образует единую систему информационной поддержки высшего руководства компании. Для реализации своих задач он использует необходимый ему набор инструментов и методов.

Управленческий учет в этой системе рассматривается как инструмент по обеспечению процессов идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой, производственной, маркетинговой и иной информации, необходимой руководству компании для принятия оперативных тактических и стратегических управленческих решений.

В мировой практике существуют различные подходы к определению понятия «управленческий учет». Русский термин восходит к английскому management accounting (или managerial accounting), но также в существенной степени воспринимает и представления его европейского аналога — термина «контроллинг». Эти два термина не являются полностью эквивалентными и отражают различные подходы к пониманию термина «управленческий учет».

В разные периоды сущность и содержание управленческого учета определялись подходами: производственного учета; подсистемы бухгалтерского учета; информационной структуры, основанной на данных хозяйственного учета; системы управления процессом реализации целей предприятия — контроллинга. Зарождение теории управленческого учета в европейских школах XVII в. связано со сменой юридического направления бухгалтерской науки экономическим. Развитие теории управленческого учета за рубежом и вопросы его периодизации рассматривались К. Друри, Т. Johnson и R. Kaplan и др.

Появление производственного учета связано с развитием управленческой школы бухгалтерского учета, в основе которой лежит идея о не-

способности традиционной системы балансоведения отразить все многообразие и сложность производственного процесса.

Развитие практики деятельности компаний привело к использованию в управленческих информационных системах нефинансовых данных и качественных показателей. Управленческий учет при этом трактуется как комплексная информационная система, использующая данные трех видов хозяйственного учета для оценки одного исследуемого объекта, причем данные управленческого учета применяются в планировании, анализе, контроле и регулировании.

На современном этапе развития информационных технологий управленческий учет превращается из информационной системы в практический инструмент контроллинга и включает такие элементы, как планирование, отчетность, анализ и внутренний контроль.

В этой концепции управленческий учет рассматривается как интегрированная система сбора и интерпретации информации о деятельности компании, в том числе о затратах, результатах деятельности подразделений и себестоимости продукции. При этом большое внимание уделяется нормативно-плановому характеру системы экономического управления, финансовому характеру или финансовому отражению предоставляемой информации и ее значению для получения внутренней отчетности предприятия на разных уровнях с ориентацией прежде всего на внутренние процессы управления.

В данном подходе основной задачей любой учетной деятельности является обеспечение управленческого персонала предприятия своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений. При этом подразумевается, что большинство решений направлено на удовлетворение требований внешнего участника процесса управления, особенно акционеров и владельцев. Такой подход соответствует термину «management accounting», что может быть переведено как «ведение счетов исходя из потребностей управления». В данной концепции наибольшее внимание уделяется таким задачам управления компанией, как оценка и повышение стоимости компании, управление себестоимостью и денежными потоками. При этом управленческий учет обычно описывается как самостоятельная учетная система. Данный подход ближе к сложившейся практике многих коммерческих фирм, однако в российских условиях он существенно недостаточен, так как наибольшие проблемы наблюдаются у нас в области организации управления именно внутренними процессами, чему большее внимание уделяет как раз контроллинг.

В процессе построения на предприятии интегрированной информационной системы учетный компонент является одной из главных его сторон. Наиболее важной становится учетная информация по операциям управления доходами, управления расходами и управления результатами.

Переход к интегрированной системе управленческого учета предусматривает учет как на уровне предприятия в целом, так и отдельных функциональных и структурных подразделений в рамках системы контроллинга. Управленческий учет призван обеспечить расшифровку доходов, затрат, прибыли и в конечном итоге показателей рентабельности в разрезе организационных единиц предприятия.

На наш взгляд, система показателей в финансовом контроллинге должна выполнять следующие важнейшие функции:

- информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений на основе количественных и качественных индикаторов деятельности;

- инструмента внутреннего и внешнего анализа, планирования и мониторинга деятельности торговой компании;

- средства контроля и анализа отклонений.

Как инструмент раннего распознавания система показателей обеспечивает расширенное сравнение в разрезе «план — факт» и «план — прогнозное значение». Представление разработанных планов будущего развития предприятия в виде взаимосвязанных измеряемых величин, т.е. формирование плановых значений показателей в рамках системы, способствует координации деятельности различных подразделений компании и установлению баланса между различными подразделениями. Контролирующая функция систем показателей выполняется путем проведения финансовым контроллингом сравнительных расчетов, в которых действительно достигнутые показатели противопоставляются соответствующим плановым величинам.

Таким образом, можно сделать вывод, что управленческий учет является инструментальным аспектом финансового контроллинга как элемента системы управления организацией. При этом система управленческого учета может быть построена с различным объемом реализуемых функций — от простого контроля основных параметров хозяйственной деятельности до интегрированной системы контроля и оптимизации различных хозяйственных операций организации. Содержание управленческого учета определяется целями финансового контроллинга и может быть изменено по решению руководства в зависимости от интересов и стратегических целей компании.

### Список использованной литературы

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс / И.А. Бланк. — 2-е изд., перераб. и доп. — Киев: Эльга: Ника-Центр, 2007. — 656 с.
2. Бородушко И.В. Стратегическое планирование и контроллинг / И.В. Бородушко, Э.К. Васильева. — СПб.: Питер, 2006. — 192 с.
3. Дайле А. Практика контроллинга: пер. с нем. / А. Дайле; ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 335 с.
4. Дедов О.А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием / О.А. Дедов. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. — 248 с.
5. Карминский А.М. Информатизация контроллинга / А.М. Карминский. — М.: МГТУ им. Н.Э. Баумана, 1999. — 48 с.
6. Контроллинг в бизнесе: Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский и др. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 256 с.
7. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина и др.; под ред. Н.Г. Данилочкиной. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. — 279 с.
8. Косенкова Ю.Ю. Создание эффективной системы контроллинга на промышленном предприятии: дис. ... канд. экон. наук / Ю.Ю. Косенкова. — Тамбов, 2005. — 176 с.
9. Натаров М.В. Контроллинг и управленческий учет: учеб. пособие / М.В. Натаров, Н.Н. Иванов; С.-Петерб. гос. ун-т экономики и финансов, Высш. экон. шк. — СПб.: СПбГУЭФ, 1997. — 145 с.
10. Финансовый контроллинг. Концепция финансовой стабильности фирмы: Публикация книги чешского автора Франтишека Фрайберга // Финансовая газета. — 1999. — № 13–51.

## References

1. Blank I.A. Finansovyi menedzhment: Uchebnyi kurs / I.A. Blank. — 2-e izd., pererab. i dop. — Kiev: El'ga: Nika-Tsentr, 2007. — 656 s.
2. Borodushko I.V. Strategicheskoe planirovanie i kontrolling / I.V. Borodushko, E.K. Vasil'eva. — SPb.: Piter, 2006. — 192 s.
3. Daile A. Praktika kontrollinga: per. s nem. / A. Daile; red. M.L. Lukashevicha, E.N. Tikhonenkovo. — M.: Finansy i statistika, 2003. — 335 s.
4. Dedov O.A. Metodologiya kontrollinga i praktika upravleniya krupnym promyshlennym predpriyatiem / O.A. Dedov. — M.: Al'pina Biznes Buks, 2008. — 248 s.
5. Karminskii A.M. Informatizatsiya kontrollinga / A.M. Karminskii. — M.: MGTU im. N.E. Bauman, 1999. — 48 s.
6. Kontrolling v biznese: Metodologicheskie i prakticheskie osnovy postroeniya kontrollinga v organizatsiyakh / A.M. Karminskii i dr. — 2-e izd. — M.: Finansy i statistika, 2003. — 256 s.
7. Kontrolling kak instrument upravleniya predpriyatiem / E.A. Anan'kina i dr.; pod red. N.G. Danilochkinoi. — M.: Audit: YuNITI, 1998. — 279 s.
8. Kosenkova Yu.Yu. Sozdanie effektivnoi sistemy kontrollinga na promyshlennom predpriyatii: dis. ... kand. ekon. nauk / Yu.Yu. Kosenkova. — Tambov, 2005. — 176 s.
9. Natarov M.V. Kontrolling i upravlencheskii uchet: ucheb. posobie / M.V. Natarov, N.N. Ivanov; S.-Peterb. gos. un-t ekonomiki i finansov, Vyssh. ekon. shk. — SPb.: SPbGUEF, 1997. — 145 s.
10. Finansovyi kontrolling. Kontseptsiya finansovoi stabil'nosti firmy: Publikatsiya knigi cheshskogo avtora Frantisheka Fraibergera // Finansovaya gazeta. — 1999. — № 13–51.

## Информация об авторе

*Сацук Татьяна Павловна* — доктор экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета, декан учетно-экономического факультета, Красноярский торгово-экономический институт, г. Красноярск, e-mail: tp13@mail.ru.

## Author

*Satsuk Tatiana Pavlovna* — Doctor of Economics, Professor, Chair of Accounting, Dean, Dep-t of Accounting and Economy, Krasnoyarsk Institute of Trade and Economics, Krasnoyarsk, e-mail: tp13@mail.ru.