

УДК 330.101

¹*Б.В. Сольский*, ²*М.Б. Сольский*

¹Иркутский государственный университет, Иркутск, email: bsolsky@yandex.ru

²Байкальский государственный университет, Иркутск, email: msolsky@yandex.ru

ИЕРАРХИЧЕСКАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ИНСТРУМЕНТОВ БИЗНЕСА – МАТРИЦА ЗАДАЧ И ФУНКЦИЙ УПРАВЛЕНИЯ (ПРИМЕНИТЕЛЬНО К ОПРЕДЕЛЕНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА)

Ключевые слова: управленческое пространство, управленческий цикл, инструменты управления, классификация, матрица инструментов управления.

Разработана концепция пространства управления. Предложена схема размещения инструментов управления на плоскости с координатами Управленческий цикл – Подпроцесс управления (матрица инструментов управления). Работоспособность предложенной концепции продемонстрирована на примере критического анализа определений управленческого учёта, что позволило определить его действительное предназначение в условиях российской специфики управления предприятием.

¹*B. V. Solskiy*, ²*M. B. Solskiy*

¹Irkutsk State University, Irkutsk, email: bsolsky@yandex.ru

²Baikal State University, Irkutsk, email: msolsky@yandex.ru

HIERARCHICAL CLASSIFICATION OF BUSINESS MANAGEMENT TOOLS – MATRIX OF MANAGEMENT TASKS AND FUNCTIONS (IN RELATION TO THE DEFINITION OF MANAGEMENT ACCOUNTING)

Keywords: management space, management cycle, management tools, classification, management tools matrix.

The concept of management space has been developed. A scheme for the placement of management tools on a plane with coordinates Management cycle – Management subprocess (matrix of management tools) has been proposed. The efficiency of the proposed concept has been demonstrated based on a critical analysis of the definition of management accounting, which allows us to determine its actual purpose in the context of the Russian specifics of enterprise management.

Современная российская система общественного хозяйствования построена, преимущественно, на принципах частного бизнеса. Переход с общественной формы собственности на частную начался в начале 90-х и занял около 10 лет. К началу 2000-х закончилась приватизация государственной собственности, оформилась правовая база ведения бизнеса, была остановлена гиперинфляция, на внутреннем рынке России появились в достаточном объёме кредитные ресурсы, была ликвидирована государственная монополия на внешнюю торговлю. Молодой российский бизнес получил несколько лет стабильности для развития. Количество самостоятельно хозяйствующих субъектов (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) начало быстро расти. В 2002 г. в Едином государственном реестре юридических

лиц (ЕГРЮЛ) и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) было порядка 3 млн. записей. В 2010 г. их число превысило 11 млн.

Новые бизнесмены (вчерашние врачи, учителя, военные, инженеры) впервые в жизни столкнулись с практическим управлением экономикой своего бизнеса. Отсутствие соответствующего опыта компенсировалось тотальным дефицитом товаров и услуг, переизбытком рабочей силы, слабостью проверяющих органов и очевидными «дырами» в новом законодательстве. Все начиналось очень даже хорошо. И у новых бизнесменов сложилось впечатление, что управлять экономикой своего бизнеса особо и не надо. Предпринимательские желание и интуиция – и все успешно идёт само собой.

Но уже в конце первого десятилетия 2000-х ситуация кардинально изменилась. Контролирующие органы окрепли и наработали опыт. Федеральная налоговая служба создала единую информационную систему мониторинга налогоплательщиков, банки включились в систему финансового контроля и перестали покрывать фиктивные сделки. Ошибки интуитивного управления экономикой стали обходиться бизнесу все дороже. Как результат, число коммерческих хозяйствующих субъектов сократилось почти в 1,5 раза. И сегодня их число находится на отметке 6,6 млн (2,7 млн коммерческих организаций и 3,9 млн ИП).

Для тех, кто остался в бизнесе, необходимость понимать свою экономику превратилась в насущную потребность. И начал формироваться массовый запрос на методики и инструменты управления бизнесом. Из отечественных инструментов, которые потенциально могли бы помочь в этом вопросе, доступен был только бухучёт. Доставшись в наследство от СССР, советский бухучёт стал обязательным инструментом для Российских экономических субъектов. В 1996 г. вышел федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте», в 2011 г. его сменил закон № 402-ФЗ [13]. Но молодой российский бизнес невзлюбил бухучёт. Устойчивый слоган «бухучёт – это для налоговой» очень точно характеризует такое отношение. Тем не менее, бухучёт был обязательным инструментом управления почти любого бизнеса, поскольку использовался для самостоятельного расчёта налогового бремени. Однако слоган «оптимизация налогов» в начале 2000-х был общепризнанным нарративом и обозначал снижение налогового бремени всеми правдами и неправдами. Но чтобы платить меньше налогов, нужно было исказить налоговые декларации, которые бизнес всегда сдаёт в установленном режиме в налоговые инспекции. А декларации составляются на основе бухгалтерского учёта и сопровождаются бухгалтерскими отчётами. Следовательно, чтобы платить меньше налогов, нужно было исказить бухгалтерский учёт. Это называлось «подрисовывать». Подрисовка осуществлялась за счёт отражения в учёте мнимых и притворных сделок по приобрете-

нию несуществующих товаров (материалов, услуг) и их включению в себестоимость продаж (списанию).

Понятно, что «рисованный» (искажённый) бухучёт не отражал реального положения дел на предприятии, и у бухучёта сложилась репутация бесполезной для внутреннего управления надстройки, навязанной государством. За бесполезную вещь жалко платить деньги, поэтому бухучёт часто отдавали на аутсорсинг, экономя на нём и убирая подальше от бизнеса. А если и вели сами, то только до какого-то «разумного уровня», наивно думая, что в мутной воде лучше прячется «свой интерес».

Но даже когда бухучёт не искажался «оптимизацией налогообложения», он все равно редко использовался для внутреннего управления, потому что даже не «рисованный» бухучёт бывает плохим. Почему?

Во-первых, чтобы бухучёт был «хорошим» и приносил пользу для внутреннего управления, его надо правильно организовать: нанять хороших бухгалтеров (а они стоят дороже плохих), подключить к учётному процессу внутренний менеджмент и настроить в бухучёте нужную детализацию объектов учёта. Основа всего этого – заинтересованность руководителя. Нужно, чтобы он понимал, что без хорошего бухучёта эффективного управления не будет.

Большинство руководителей до сих пор этого не осознают. Почему? Причина одна – низкий уровень экономического образования и нежелание его повышать. По нашему глубокому убеждению, в составе кейса обязательных экономических знаний и умений руководителя бизнеса бухучёт должен быть обязательно. Тем более, что в Федеральном законе № 402 «О бухгалтерском учёте» прямо сказано: «за организацию бухучёта единоличную ответственность несёт руководитель» [13].

Во-вторых, стандартный бухучёт имеет ограниченный набор выходных отчётов. Это «Бухгалтерский баланс» и «Отчёт о финансовых результатах». Периодичность выдачи этих отчётов – год. И ориентированы они действительно больше на внешних пользователей. Чтобы бухучёт был полезен для внутреннего управления, необходимы другие отчёты. И они есть в составе систем

автоматизации бухучёта. Но чтобы их получать и использовать, опять же нужен соответствующий уровень подготовки. Уже не только экономической, но и информационной. Нужно понимать, как работают бухгалтерские программы и уметь с ними работать.

В-третьих, суть бухучёта – специфичная обработка первичных документов, в которых фиксируются события, имеющие экономические последствия. Первичные документы обрабатываются бухгалтерами, работающими в бухгалтерии. Но приносят документы на обработку в бухгалтерию исполнители других подразделений. При этом вчерашний документ может поступить на обработку завтра. Или через неделю. Такая вот бывает исполнительская дисциплина. А кроме внутренних документов есть еще внешние, которые поступают в бухгалтерию из внешнего окружения. И часто с неустранимыми запозданиями. Поэтому для бухучёта «отложенный» режим работы с первичными документами – это совершенно нормально. Федеральными стандартами бухучёта наименьшим тактом времени установлен месяц, внутри которого рассчитать такие важные экономические показатели как себестоимость или прибыль не получится.

Все вышеперечисленное (и много что еще) создаёт у неспециалистов впечатление о непригодности бухучёта для нужд внутреннего управления. Это глубокое заблуждение, но оно существует, как существует и наивное ожидание неких чудо-решений, которые без труда, по «взмаху волшебной палочки» смогут решить управленческие задачи.

Цель исследования

Упорядочить и формализовать пространство управленческих инструментов и предложить концепцию однозначного определения места управленческого инструмента в пространстве всех инструментов управления, положив тем самым конец различным вариациям определений понятий. Продемонстрировать работоспособность концепции на примере управленческого учёта.

Материалы исследования

К началу 2000-х в России стало известно о новой разработке американских

управленцев – управленческом учёте. Создавалась новая концепция в Институте управленческих бухгалтеров (СИМА) на протяжении 20 лет. К слову, до названия управленческих бухгалтеров этот институт назывался институтом профессиональных бухгалтеров. Закончилось создание концепции управленческого учёта оформлением международных стандартов управленческого учёта SMA [14].

Для нового российского менеджмента определение управленческого учёта (из SMA-1A) звучало завораживающе: «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении организацией для обеспечения оптимального использования ее ресурсов и полноты их учёта. Управленческий учёт также включает в себя подготовку финансовых отчетов для групп внешних пользователей информации – акционеров, кредиторов, регулирующих и налоговых органов» [14]. Вообще-то, это «один в один» определение нашего бухгалтерского учёта. За исключением, пожалуй, фразы «используемой менеджментом».

Наше государство (в лице Министерства финансов, например) не проявило никакого интереса к управленческому учёту. Для целей мониторинга налогообложения достаточно «стандартного» бухучёта. Что же касается возможного совершенствования управления предприятиями, так это частный бизнес и соответственно частные проблемы.

Малый бизнес ограничился неожиданной для разработчиков интерпретацией управленческого учёта как учёта не декларируемых оборотов. Теперь таблицы Excel или секретные записи в тетрадке, которые ранее назывались «чёрная бухгалтерия», стали называться цивилизовано: «управленческий учёт».

У крупного бизнеса проблем с учётом не было. Там работали все компоненты учётной системы, включая хорошо организованный бухучёт. И никакой управленческий учёт крупному бизнесу был не нужен.

Больше заинтересовал управленческий учёт научных работников как мод-

ная тема для статей, книг и диссертаций. Появилось множество иных, чем SMA-1A, определений нового термина. При этом ни один автор не пояснил, чем его не устраивает оригинальное определение SMA-1A.

Что только не называли и называют управленческим учётом:

- финансовый учёт;
- все учёты вместе (учётную систему);
- систему управления в целом.

Любопытно, но зачастую управленческий учёт противопоставляется бухгалтерскому учёту.

«Главная цель управленческого учёта – обеспечение руководителей необходимой информацией для принятия решений и эффективного управления организацией (а разве цель бухучёта иная?). В отличие от бухгалтерского учёта, который направлен в прошлое, управленческий учёт нацелен в будущее» [4].

Не может никакой учёт быть нацеленным ни в прошлое, ни в будущее. Учёт предназначен только для накопления данных о прошедших событиях. А вот куда «нацелить» эти данные, зависит от человека, их использующего.

Давайте рассмотрим ещё несколько популярных определений управленческого учёта. Но рассмотрим их в сравнении с «эталоном» SMA-1A.

К. Друри: «Управленческий учёт – предоставление руководителям организации информации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций» [5].

Это вторая половина стандартного определения. Пропущена самая важная часть стандартного определения, которая определяет учёт как учёт. И не поясняет: откуда возьмется информация, которую надо предоставить.

А.В. Ильина и др.: «Управленческий учёт представляет собой систему учёта, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, комментариев оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Таким

образом, понятие управленческий учёт мы рассматриваем в широком смысле – как систему управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели» [6].

О.Е. Николаева и др.: «Управленческий учёт – это система управления организацией, предполагающая реализацию управленческих функций» [7].

Учёт – совершенно точно не система управления организацией, а лишь ее составная часть.

В.Ф. Палий и др.: «Суть управленческого учёта заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью» [9].

Прежде чем предоставить «информацию», сначала нужно собрать необходимые данные, верифицировать и сохранить источники, сформировать учётные регистры. И сформировать отчёты на основе данных регистров.

Ч. Хорнгрен и др.: «Управленческий учёт – система сбора и группировки финансовой и нефинансовой информации, на основе которой менеджеры принимают решения для достижения целей организации» [11].

Это более простое по отношению к стандарту определение. Ничего нового, кроме использования термина «система» и добавления «нефинансовой информации».

А.Д. Шермет: «Управленческий учёт – подсистема бухгалтерского учёта, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [12].

Это определение составлено из двух частей стандартного. Только первая и вторая части поменяны местами. Зато показано место, где, по мнению автора, находится управленческий учёт: в составе подсистемы отчётности бухгалтерского учёта.

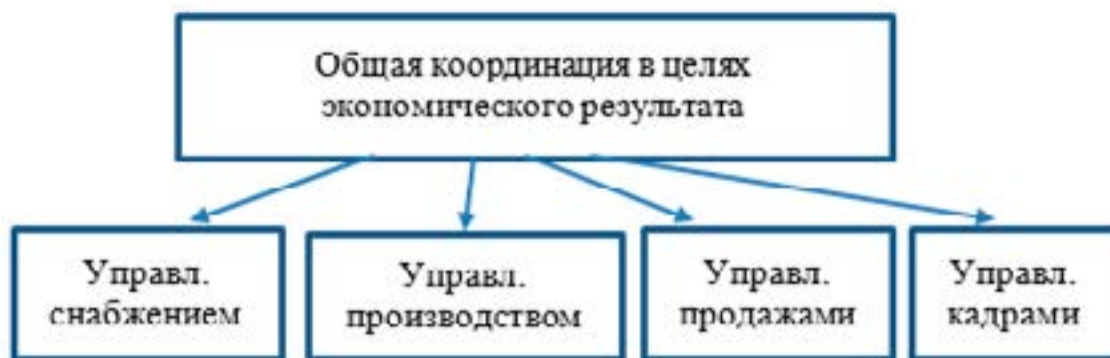


Рис. 1. Декомпозиция процесса управления предприятием

Таблица 1

Матрица инструментов управления

Подпроцесс	Планирование	Учёт	Контроль	Анализ
Управление снабжением				
Управление производством				
Управление продажами				
Управление персоналом				
Управление налогообложением				
Управление экономикой				

Таблица 2

Матрица инструментов управления

Подпроцесс	Планирование	Учёт	Контроль	Анализ
Управление Снабжением		Складской учёт		
Управление Производством		Производств. учёт		
Управление Продажами		Учёт продаж		
Управление персоналом		Кадровый учёт		
Управление налогообложением		Налоговый учёт		
Управление экономикой		Бухгалтерский учёт, управленческий учёт		

А.В. Гартвич: «Однозначного определения управленческого учёта не существует. В узком смысле управленческий учёт рассматривается как часть бухгалтерского учёта, направленная на получение максимальной прибыли» [4].

О.Л. Островская: «В настоящее время не выработано общепризнанное определение управленческого учёта» [8].

Вариантов определений управленческого учёта можно найти ещё очень много. И это заставляет задуматься над вопросом: а почему их так много?

Что-то не так со стандартным определением? Но со стандартным определением «все так».

Дело в том, что в российской в научной среде и, соответственно, бизнес практике отсутствует методология классификации управленческих инструментов, из-за чего и возникают разнородные определения.

На наш взгляд такой методологической основой должна стать Матрица управления, построенная на концепции управленческого цикла.

Управленческий цикл был открыт в работах Г. Эмерсона, А. Файоля, У. Шухарта и У. Деминга в первой половине XX века [11]. Согласно этой концепции управление – это непрерывный процесс, который разделяется на последовательные стадии (этапы): планирование, выполнение плана и учёт, контроль, анализ и снова планирование, выполнение и учёт, ...

Но управление предприятием настолько абстрактное понятие, что без дальнейшей детализации практического смысла оно нести не может.

Действительно, управление предприятием на самом деле складывается из управления отдельными подпроцессами (рис. 1): снабжением, производством, продажами, работой с персоналом, работой с финансами, работой с информационными системами и т. д.

Здесь перечислены не все подпроцессы, составляющие производственно-хозяйственную деятельность предприятия, но это и не является целью данной работы. Для нас важно, что есть подпроцессы и каждым подпроцессом надо управлять. И делать это необходимо в соответствии с управленческим циклом. Если наложить управленческий цикл на производственные подпроцессы, то получится матрица управления (см. табл. 1). В матрице управления тоже перечислены не все подпроцессы. Матрица не ранжирована: подпроцессы расположены не в «порядке важности» (если про какую-либо важность уместно говорить).

Матрица управления представляет собой систему классификации управленческих инструментов по двум координатам: принадлежности управленческому циклу и принадлежности подпроцессу управления. Несмотря на то, что матрица – это двумерная таблица, она, на самом деле, является результатом выражения иерархии классификационных признаков.

На верхнем уровне иерархии находится признак Управленческий цикл, на втором уровне – Подпроцесс управления. Именно поэтому столбцы матрицы названы также как и стадии управленческого цикла, а строки – как управляемые подпроцессы.

Классификационная матрица – это инструмент, который позволяет определить местоположение любого управленческого инструмента. Изначально она представляет собой пустую, не заполненную конструкцию. И для того, чтобы определить где в иерархической пирамиде находится управленческий инструмент, его помещают в соответствующую клетку матрицы.

В таблице 1 матрица частично заполнена известными учётными управленческими инструментами.

Рассмотрим, где в матрице находится место управленческого учёта. И за основу возьмём основное определение SMA-1A.

1. Очевидно, что управленческий учёт может находиться только в столбце Учёт. Это сразу отсекает ошибочно приписываемые концепции управленческого учёта функции планирования, глобального управления и пр. (см. определения Николаевой О.Е., Паля В.Ф., Ильиной А.В.).

2. Что касается принадлежности строке, то единственным местом расположения управленческого учёта может быть только строка Управление экономикой. Но клетка занята бухгалтерским учётом, что не запрещает поместить туда ещё один управленческий инструмент (табл. 2).

Такое размещение концепции управленческого учёта соответствует предположению некоторых процитированных вами авторов о том, что управленческий учёт есть составная часть (подсистема) бухгалтерского учёта. И правильным будет дать короткое «российское дополнение» для управленческого учёта стандарта SMA-1A: управленческий учёт в российских условиях реализуется в рамках профессионального бухгалтерского учёта, настроенного на все степени нужной для менеджмента детализации объектов учёта (номенклатурных групп, производственных подразделений).

Остаётся ещё один вопрос:

Управленческий учёт – это все-таки какой-то НОВЫЙ учёт или новое название чего-то известного, ребрендинг?».

И хотя мы уже получили ответ с помощью таблицы 2, тем не менее, приведём цитаты.

Ю. Бабаев и др.: «За рубежом принято подразделять бухгалтерский учёт на финансовый и управленческий. В России традиционно такого деления не существует. Бухгалтерский учёт понимается как единое целое и является информационной базой и для анализа хозяйственной деятельности, и для составления отчётности, и, как следствие, для принятия управленческих решений. **Финансовый учёт** представляет собой систему сбора учётной информации, обеспечивающей регистрацию хозяйственных операций и их бухгалтерское оформление. Именно этот вид учёта позволяет составить финансовую отчётность организации. **Управленческий учёт**, являясь составной частью бухгалтерского учёта, предназначен для сбора учётной информации, которая используется внутри организации руководителями различных уровней» [1]. Этой же точки зрения придерживаются Е.Ю. Воронова [3] и М.А. Вахрущева [2].

Выводы

Проанализированы российские определения концепции управленческого учёта и продемонстрированы противоречия между ними. Причиной противоречий названо отсутствие однозначного метода классификации данного инструмента относительно управленческого поля с координатами Функция управления – Управляемый подпроцесс.

Предложен метод классификации любого управленческого инструмента – матрица задач управления. С её помощью управленческий учёт помещён в единственно правильную для него клетку пространства – в блок экономического учёта. Выводы подкреплены интуитивными предположениями ряда авторов о принадлежности управленческого учёта блоку бухгалтерского учёта.

Разработанная методика является, скорее всего, универсальной и в дальнейшем будет применена к другим управленческим инструментам.

Библиографический список

1. Бабаев Ю.А. и др. Бухгалтерский учёт: учебник для студентов вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник для вузов. 8-е изд., доп. и перераб. М.: Высшее финансовое образование, 2010.
3. Воронова Е. Ю. Управленческий учёт: учебник для бакалавров. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2022.
4. Гартвич А.В. Бухгалтерский учёт с нуля. Самоучитель. СПб.: Питер, 2013.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт. М.: ЮНИТИ, 1998.
6. Ильина А.В. и др. Управленческий учёт: учебное пособие. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2016.
7. Николаева О.Е. и др. Классический управленческий учёт: учебник для вузов. М.: Изд-во «Эдиториал УРСС», 2014.
8. Островская О.Л. и др. Управленческий учёт: учебник и практикум для вузов. 2-е изд., испр. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2022.
9. Палий В.Ф. Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта). М.: Инфра-М, 2006.
10. Подвойский Г.Л. (составитель). Управление – это наука и искусство. М.: Республика, 1992.
11. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт, управленческий аспект: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2000.
12. Шеремет А.Д. и др. Управленческий учёт: учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
13. Федеральный закон № 402 от 06.12.2011 «О бухгалтерском учёте». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 5.12.2024).
14. Управленческий учёт: официальная терминология СИМА – ФБК-Пресс, 2004.