

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ТЕОРИЯ О ГЛАВНОЙ ПРИЧИНЕ НЕВОСТРЕБОВАННОСТИ ДАННЫХ, ФОРМИРУЕМЫХ В УЧЕТЕ, И УЧЕТНОЙ АНАЛИТИКИ В ПРОЦЕССЕ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ

Константин Николаевич ЛЕБЕДЕВ

доктор экономических наук, профессор кафедры макроэкономического регулирования,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
KNLebedev@fa.ru

История статьи:

Принята 15.02.2016
Принята в доработанном
виде 11.03.2016
Одобрена 15.03.2016

УДК 338.24.01
JEL: A12, M40, M41

Ключевые слова:

не востребованность, учетная информация, учет, план, информационная система

Аннотация

Тема. Совершенствование управленческого учета.

Цели. Объяснение не востребованности данных, формируемых в учете, и учетной аналитики в процессе принятия решений на предприятии.

Задачи. Показать историю решения в учетной науке проблемы не востребованности данных, формируемых в учете, путем совершенствования самого учета и сопровождения его аналитикой. Рассмотреть основные элементы процесса управления, в том числе этап принятия решений. Показать, что при идеальных текущем наблюдении и принятии решений на предприятии у менеджеров формируется собственная информация, необходимая для управления и заменяющая данные оперативного и бухгалтерского обобщающего учета.

Методология. В ходе исследования применялись комплексный и системный подходы.

Результаты. Доказано, что главной причиной не востребованности данных, подсчитываемых в оперативном и бухгалтерском учете и сопровождающей их аналитике, является формирование соответствующих данных в процессе наблюдения за средой функционирования предприятия и планирования его деятельности.

Применение. Результаты исследования могут быть использованы как инструмент совершенствования управленческого учета (в том числе бухгалтерского), оптимизации бухгалтерского учета, а также как основа дальнейшего изучения взаимодействия учетной и плановой информации на предприятии в процессе управления.

Выводы. Определенный процент востребованности учетных данных со стороны менеджеров предприятия, фиксируемый в объективных обследованиях, объясняется недостатками текущего наблюдения и принятия решений, вследствие которых соответствующая информация в информационной системе плана либо отсутствует, либо нуждается в проверке.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Огромные потери понесла и продолжает нести экономика от разработки, постановки и проведения учета ради учета и его продолжения – анализа ради анализа, или аналитического обеспечения принятия решений.

Заметим, что последнее (назовем его просто аналитическим обеспечением, анализом) в России разрабатывали и продолжают разрабатывать: экономический анализ – с конца 1930-х гг., с момента его появления; обособившийся от него финансовый анализ и «новый» управленческий учет – с начала

1990-х гг., после перехода нашей страны к рыночной экономике.

Существенным стимулом к разработке анализа как продолжения учетной работы всегда выступала низкая востребованность со стороны лиц, принимающих решения, сведений, формируемых в учете (в том числе сопровождаемых при их предоставлении данными о плане или факте прошлого периода и отклонениях от них).

Как пишет В.Ф. Палий в книге «Управленческий учет издержек и доходов

(с элементами финансового учета)» о споре на бухгалтерское калькулирование себестоимости промышленной продукции в СССР, «учет поставлял систематизированную информацию о калькуляции себестоимости, которая затем **не анализировалась и никак не использовалась**» (здесь и далее текст выделен автором данной статьи) [1].

Важно отметить, что низкой востребованностью в ходе принятия решений характеризуются данные, подсчитываемые не только в бухгалтерском, но и в оперативном учете, ведущемся в подразделениях предприятия.

О ненужности оперативной отчетности говорят, в частности, сами улучшения, вносимые постановщиками современного управленческого учета на предприятиях в процессы предоставления этой отчетности вышестоящему руководству.

Так, И.В. Аверичев в книге «Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение» приводит пример приказа генерального директора, устанавливающего сроки сдачи отчетов должностными лицами: «Начальник отдела продаж – еженедельно, в среду, в 10.00 предоставляет информацию о продажах за неделю и состоянии дебиторской задолженности финансовому и генеральному директору» [2].

Данное «улучшение» говорит о том, что у руководства предприятия отсутствует регулярный интерес к соответствующим недельным данным о работе предприятия, формируемым в оперативном учете; что сведения в нем о продажах за день и о состоянии дебиторской задолженности на конец каждого дня руководство вообще не интересуют. Это значит, что недельные отчеты о продажах и состоянии дебиторской задолженности, поступив руководству в среду в 10.00, скорее всего, не будут востребованы и в итоге попадут в мусорную корзину.

Особенно болезненно учетные работники и ученые всегда воспринимали невостребованность данных бухгалтерского учета, а из них – сведений бухгалтерской отчетности. Последние согласно всем

теоретическим выкладкам абсолютно необходимы для управления предприятием.

По словам известного швейцарско-германского ученого И.Ф. Шерра, которые приведены в книге «Бухгалтерия и баланс», «бухгалтерия представляет собой историю кругооборота капитала» [3]. Из экономической теории известно, что любой вид деятельности людей (операция, совместная работа, повседневная практика подразделения или предприятия в целом и т.д.) в интересах управления получает специфическое общее изображение, позволяющее соотносить результаты и затраты. Это диктуется экономическим принципом максимизации полезности деятельности при минимизации затрат на нее. Для управления деятельностью предприятия, или бизнесом, то есть владением и распоряжением активом, приносящим доход, таким изображением выступает картина кругооборотов вложенных в предприятие средств, которую в итоге формирует бухгалтерский учет в форме бухгалтерской отчетности.

Ориентируясь на положение об абсолютной необходимости данных, отражаемых в бухгалтерской отчетности, для управления предприятием, ученые, изучающие счетоводство, не могли не видеть в этих данных бездну полезной для принятия решений информации. Как пишут В.В. Ковалев и В.В. Патров в работе «Как читать баланс», «бухгалтерская отчетность таит в себе громадный аналитический потенциал и может быть использована в процессе принятия управленческих решений как перспективного, так и текущего характера» [4].

Между тем реальность принятия решений всегда говорила о другом. В работе «Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы» М.Ю. Медведев пишет: «Чтобы оценить, какую реальную помощь оказывает учет менеджерам, достаточно поинтересоваться у последних: многие ли пользуются в практической работе официальными формами бухгалтерской отчетности, хотя бы бухгалтерским балансом? Ответы, если окажутся честными, должны впечатлить – **никто**» [5].

Ситуацию с востребованностью в процессе принятия решений на предприятии данных его бухгалтерской отчетности не смогли изменить никакие «рекламные» усилия ученых, традиционно предпринимающиеся в книгах с лейтмотивом «что должен знать менеджер о бухгалтерском учете».

Если А.И. Сумцов в книге «Что нужно знать хозяйственнику о бухгалтерском учете» рассказу о пользе данных отчетности для менеджеров посвящает лишь две страницы в параграфе «Значение бухгалтерской отчетности и правила его составления» [6], то Я.В. Соколов и М.Л. Пятов в книге «Бухгалтерский учет для руководителя» соответствующей «агитации» отводят целую часть под названием «Данные бухгалтерской отчетности как основа принятия управленческих решений» [7].

Интересно, что до этого Я.В. Соколов в книге «Основы теории бухгалтерского учета» отмечал, что «данные счетоводства имеют **очень ограниченное значение** для принятия действенных управленческих решений» [8], «для управления хозяйственными процессами традиционная бухгалтерия дает **слишком мало или почти ничего**» [8, с. 487].

После сказанного вовсе не удивительно, что активность в выяснении причин слабой востребованности данных учета в процессе принятия решений на предприятиях и исправлении ситуации проявляли прежде всего ученые, изучающие бухгалтерский учет. К соответствующим поискам подталкивало и ощущение неоправданности затрат на ведение бухгалтерского учета (особенно такого усложненного, как в нашей стране), польза от которого в лучшем случае состоит главным образом лишь в составлении официальной отчетности для внешних пользователей.

Первая заметная попытка учетной науки обобщить причины невостребованности формируемых в учете данных в ходе принятия решений на предприятии и предложить меры по исправлению ситуации применительно к данным, формируемым в калькуляционном учете производства и сбыта, принадлежит американскому бухгалтеру Ч. Гаррисону, еще

в 1918–1919 гг. написавшему книгу «Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта» [9]. Она была весьма популярна в нашей стране на рубеже 1920–1930-х гг.

Автор этого труда рассматривается как представитель всей учетной науки потому, что в США производственный калькуляционный учет, официально признававшийся бухгалтерским, будучи расположенным в соответствующих подразделениях предприятия, фактически сочетал в себе признаки современного российского бухгалтерского и оперативного учета производства.

Как установил Ч. Гаррисон, есть две главные причины невостребованности сведений, вырабатываемых в учете, со стороны менеджеров.

Первой являются недостатки самого процесса формирования данных в учете. В частности, обобщив претензии к калькуляционному учету инженеров-рационализаторов (Г. Эмерсон, Г. Гантт и др.), Ч. Гаррисон установил, что к типичным жалобам относятся:

- 1) несвоевременность формирования соответствующих сведений в учете;
- 2) недостатки самих данных.

По мнению Г. Эмерсона, традиционный бухгалтерский учет себестоимости «оттягивает выявление учетных данных до тех пор, пока практическое значение их почти теряется. Он страдает еще тем, что смешивает с элементами себестоимости целый ряд моментов, не имеющих к себестоимости никакого отношения. В результате калькуляционный анализ... может не дать никаких указаний по вопросу об устранении непроизводительных потерь» [9].

Имеется в виду, что бухгалтерия может сообщить о себестоимости выпускаемого изделия в лучшем случае только в конце месяца и что не ведется отдельный учет:

- 1) нормальных затрат;
- 2) устранимой потери [9, с. 287].

Со вторым недостатком соглашался и такой видный инженер-рационализатор, как Г. Гантт, «подвергая критическому разбору традиционные методы учета под углом зрения отсутствия в них расчленения на нормальные затраты производства и затраты, вызываемые простым и непроизводительными потерями...» [9, с. 288].

Продолжая перечень недостатков данных, формируемых в учете, Ч. Гаррисон пишет о том, что «традиционная бухгалтерия не различает прибыли как результата деятельности коммерческой части – от прибыли как результата экономии производства» [9, с. 214].

Ученый выделяет и вторую существенную причину не востребоваемости данных, вырабатываемых в учете – отсутствие аналитики, сопровождающей эти данные: «Работники калькуляционного учета жалуются часто, что оперативники не хотят рассматривать все те многочисленные и детально разработанные отчеты и сводки, которые вырабатывают для них калькуляционные бюро. При этом упускаются из вида два обстоятельства: во-первых, то, что эти сводки и отчеты составлены таким образом, что не дают как раз того, что необходимо оперативнику; и, во-вторых, что аналитические выводы должны быть сделаны самой калькуляционной частью, а не оперативными работниками» [9, с. 250].

Таким образом, по мнению Ч. Гаррисона, решение проблемы востребованности сведений, формируемых в учете, в процессе принятия решений на предприятии находится на путях:

- *во-первых*, совершенствования самого учета, главным образом в плоскости перехода предприятий к двойной бухгалтерии, то есть отказа от определения прибыли по данным ежегодной инвентаризации к применению системы учета *standart cost*, или нормативного метода калькуляции себестоимости;
- *во-вторых*, сопровождения данных, вырабатываемых в учете, бухгалтерской же

аналитикой, то есть информацией о причинах отклонений этих сведений от баз сравнения и о влиянии этих причин на величину расхождений.

Как глубокий исследователь Ч. Гаррисон ведет речь об отклонениях факторных показателей соответствующих результативных показателей, то есть аналитика представляет собой сведения, например, об отклонениях фактических затрат материала для ремонта за месяц от основного стандарта на фактическую выработку под влиянием таких факторов, как расхождение стандартов и чисел рабочих дней, простой, отклонения производительности процесса, цен и натурального количества [9, с. 282–282].

Фактически Ч. Гаррисон разработал элементы экономического анализа, формированием которого занялась возникшая в конце 1930-х гг. советская наука с тем же названием (правда, не отделяя данную деятельность от счетоводства).

Советская наука экономического анализа фактически занималась решением проблемы востребованности со стороны менеджеров самого широкого круга данных, формируемых на предприятиях в оперативном и бухгалтерском учете. Опыт экономического анализа на советских предприятиях не показал существенного роста интереса со стороны лиц, принимающих решения, в получении оперативных и важных для управления учетных данных, сопровождаемых аналитикой, что проявлялось в не востребоваемости самой аналитики. И это при том, что экономический анализ как наука существенно усовершенствовал ее по сравнению с предлагаемой Ч. Гаррисоном.

Последний считал, что задача калькуляционного учета при определении причин отклонения затрат сводится к исчислению влияния различных факторов производительности, то есть общих причин, а не конечных... Например, задачей оперативно-калькуляционного учета является установление того, в какой мере возрастание затрат вызвано ростом ставки заработной платы. Однако вполне очевидно, что в его

компетенцию отнюдь не входит установление того, почему произошло это возрастание ставок заработной платы [9, с. 269].

В советском экономическом анализе факторный анализ доводился до конкретных (конечных) причин, вызвавших отклонения факторных показателей (по крайней мере групп этих причин). Как писали С.Б. Барнгольц, В.Г. Ветчинин, И.А. Ламыкин и Г.М. Таций в работе «Экономический анализ деятельности предприятий и объединений», характеризуя факторный анализ затрат на материалы, «влияние трех групп факторов – норм, цен и замены – должно быть детализировано. Например, отклонение фактического расхода от установленных норм может быть результатом воздействия многих факторов: конструктивных изменений (замены или сокращения количества деталей на изделие); внедрения новой, более прогрессивной технологии обработки материалов; неудовлетворительного технического состояния оборудования; изменения площади, сечения и других отклонений от технических условий на использованные материалы; квалификации рабочего; организации повторного использования отходов; достоверности показателей фактического расхода материалов и его распределения между изделиями в бухгалтерском учете и т.д.»¹.

Вторым принципиальным улучшением аналитики в советском экономическом анализе стало выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия. Как писал С.К. Татур в монографии «Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий», «действенность анализа хозяйственной деятельности, однако, заключается не только в том, чтобы изучить ход выполнения плана, достигнутые при этом результаты, причины, обусловившие их. Наряду с этим необходимо отыскать также пути лучшего использования внутренних резервов для дальнейшего развития предприятия» [10].

¹ Барнгольц С.Б., Ветчинин В.Г., Ламыкин И.А., Таций Г.М. Экономический анализ деятельности предприятий и объединений. М.: Финансы, 1975. 518 с.

В качестве улучшения аналитики в советском экономическом анализе также можно назвать использование разнообразных баз сравнения (план, факт прошлого периода, факт лучших предприятий).

Таким образом, несмотря на все усилия по совершенствованию как самого учета, так и аналитики к нему, как уже было сказано, данные, вырабатываемые в учете, естественно, вместе с самой аналитикой так и не стали в существенной мере востребованными в ходе принятия решений на советских предприятиях. В связи с этим экономический анализ деятельности предприятий, одно время даже вошедший в управленческую моду, фактически перестал проводиться.

Как была вынуждена с сожалением отметить известная разработчица экономического анализа в нашей стране С.Б. Барнгольц в работе «Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития», «важнейшая функция управления – экономический анализ – **не является обязательной**» [11].

На невостребованность учетных данных реагировал и сам учет (в лице его регулятора), сокращая объем обязательной отчетности. Как отмечает С.А. Стуков в книге «Как изучать бухгалтерский учет», «за последние годы объем бухгалтерской отчетности резко сократился. Стал куцым и маловразумительным бухгалтерский баланс... Такое сокращение отчетности значительно сузило базу экономического анализа...» [12].

По мнению этого исследователя, в условиях перестройки «совершенствование советской отчетности должно идти... по пути восстановления ее утраченных достоинств, то есть расширения круга ее показателей в сопоставлении с плановыми наметками, лимитами, нормами и нормативами, отражающими те параметры, в которых должна протекать обычная, нормальная производственно-хозяйственная деятельность предприятия» [12, с. 123].

Говоря о восстановлении ранее отмененных отчетов о затратах и результатах центров затрат (рентабельности), С.А. Стуков отмечает, что в 1930-х гг. «такой учет затрат и результатов (экономии или перерасхода) в разрезе отдельных хозрасчетных подразделений, включая не только производственные цехи, но и управленческие отделы и службы, велся на многих советских предприятиях» [12, с. 123].

Невостребованность учетных данных и соответствующей аналитики в процессе принятия решений на советских предприятиях в годы перестройки стала объясняться отсутствием заинтересованности лиц, принимающих решения, в повышении эффективности деятельности предприятий. Как писал тот же С.А. Стуков, «прежде учетный работник считался вполне пригодным для исполнения своих служебных обязанностей, если он аккуратно и своевременно обрабатывал первичные документы, заполнял накопительные и группировочные ведомости, журналы-ордера и другие учетные регистры и вовремя составлял отчеты, посылая их по разным адресам. Большого административно-командная система... от бухгалтеров и не требовала. Поневоле это ограничивало и круг выполняемых обязанностей, и кругозор учетных работников, а также на корню губило инициативу, направленную на поиск путей, возможностей и средств достижения более эффективной работы предприятия. На взвешивый, глубокий экономический анализ тех данных, которые он же сам исчислил и отразил в отчетности, у бухгалтера не оставалось времени, да и **спроса на этот анализ не существовало**» [12, с. 6].

Ученый писал книгу в условиях, когда страна переходила к рыночной экономике, автоматически обеспечивающей, по его мнению, спрос на учетную аналитику. Тем не менее С.А. Стуков попытался внести в нее еще одно усовершенствование, позволяющее повысить востребованность со стороны лиц, принимающих решения, как самой аналитики, так и стоящих за ней данных, вырабатываемых в учете. Исследователь

пишет, что «наряду с фактическими, плановыми и нормативными данными в отчетности постепенно все большее место должны занимать прогнозные данные, полученные на основе тщательного анализа тенденций (как благоприятных, так и неблагоприятных) в развитии предприятия. При этом необходимо шире использовать вероятностные методы, линейное и нелинейное программирование и другие экономико-математические методы, позволяющие в условиях неопределенности будущей хозяйственной ситуации... найти оптимальные варианты управленческих решений» [12, с. 123].

Заметим, что С.А. Стуков, как и Ч. Гаррисон, рассматривал всю аналитику как деятельность бухгалтерии. То, в чем российский ученый увидел настоящую потребность менеджеров (прогнозы), Ч. Гаррисон в свое время рассматривал как грядущую потребность администратора-хозяйственника, которую удовлетворит учетная аналитика: «В ближайшем будущем он будет уже настаивать на том, чтобы себестоимость и прибыль в значительной мере планировались наперед... Мы убеждены, что работник учета станет в будущем тратить свое время в гораздо большей мере на разработку планового предвидения, чем на фиксацию событий прошлого» [9, с. 59].

Идея восстановления бухгалтерских отчетов по центрам ответственности привела к появлению такого элемента современного бухгалтерского учета, как управленческий учет. Как пишет М.И. Кутер в работе «Теория бухгалтерского учета», «бухгалтерская информационная система подразделяется на внешнюю (финансовый учет) и внутреннюю (управленческий учет)»².

Формированием учетной аналитики в направлении, отмеченном С.А. Стуковым (прогнозированием), занялась выделившаяся из традиционного экономического анализа наука под названием «финансовый анализ», то

² Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с. С. 38.

есть анализ деятельности предприятия исключительно по данным бухгалтерской отчетности, в том числе суженной до официальной. Соответствующая методика составления прогнозного бюджета денежных средств, прогнозного отчета о прибылях и убытках, прогнозного баланса представлена, например, в книге Т.Г. Вакуленко и Л.Ф. Фоминой «Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности при принятии управленческих решений» [13]. Однако добавление прогнозной аналитики также не привело к повышению уровня востребованности данных бухгалтерской отчетности и соответствующей аналитики со стороны менеджеров предприятий.

Последующие попытки поднять этот интерес были сделаны в новой для нашей страны науке под названием «управленческий учет». Эти усилия состояли, во-первых, в совершенствовании самого учета в части скорости формирования в нем необходимых данных.

В качестве пути решения данной проблемы управленческого учета выступила передача, где это возможно, оперативному учету функций формирования обобщающих стоимостных данных. В статье «Децентрализация учетного процесса бухгалтерии как радикальный путь совершенствования учета на предприятии» были показаны возможность и целесообразность передачи стоимостного учета процессов предприятия их непосредственным исполнителям с оставлением за бухгалтерией только работы по составлению бухгалтерской отчетности на основе обобщающих стоимостных данных, получаемых от подразделений предприятия³.

Применительно к «американскому» калькуляционному учету это означает передачу калькуляционных бюро в подчинение соответствующим подразделениям предприятия.

Во-первых, такая постановка стоимостного учета означала бы радикальное решение проблемы не только своевременности формирования стоимостных данных в учете, но и их качества. Кроме того, очевидно, что непосредственные исполнители процессов предприятия более успешны, чем соответствующие работники бухгалтерии, не только в учете деятельности своих подразделений, но и в анализе причин ее отклонений от баз сравнения под воздействием различных факторов, в выявлении резервов повышения эффективности работы предприятия в части своих коллективов.

Во-вторых, попытки повысить востребованность в процессе принятия решений данных, вырабатываемых в учете, были связаны с совершенствованием прилагаемой аналитики в ее прогнозной части.

Современный менеджмент трактует управление предприятием как решение проблемы выживания в среде функционирования. Как пишут американские ученые М.Х. Мескон, М. Альберт и Ф. Хедоури в весьма популярной в нашей стране книге «Основы менеджмента», «поскольку от руководства зависит выживание организации, менеджер обязан уметь выявлять существенные факторы в окружении, которые повлияют на его организацию» [14].

Из этого следует, что менеджеров интересуют прогнозы влияния на основные показатели деятельности предприятия, прежде всего имеющихся конкретных факторов его функционирования, а не тенденций, обнаруженных в изменениях этих показателей в прошлом.

Составление таких прогнозов предполагает предварительное выявление соответствующих факторов, сводка которых автоматически становится частью предоставляемой менеджерам учетной аналитики.

Как следует из формулировки цели управленческого учета в Методических рекомендациях по организации и ведению

³ Лебедев К.Н. Децентрализация учетного процесса бухгалтерии как радикальный путь совершенствования учета на предприятии // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 33. 24–36 с.

управленческого учета, рекомендованных к применению российскими предприятиями, управленческий учет предоставляет менеджерам в том числе и необходимую информацию о внешнем окружении для обеспечения возможности принимать экономически взвешенные управленческие решения⁴.

Из представленной в том же документе характеристики содержания управленческой отчетности (с. 14–15) видно, что в учетную аналитику входят помимо прочего аналитические отчеты, готовящиеся по запросу руководства, которые содержат информацию (в частности, о ситуации на рынке), взаимосвязи внешних и внутренних факторов развития организации и влияния на нее угроз и новых возможностей.

Очевидно, что более успешными в рассмотренном прогнозировании являются работники подразделений, из чего следует, что эта работа также должна быть передана в оперативный учет.

Ни совершенствование учета, ни совершенствование учетной аналитики так и не привело к существенным сдвигам в реальной востребованности данных, вырабатываемых в оперативном и бухгалтерском учете и, естественно, прилагаемой к ним аналитике, со стороны менеджеров предприятий.

В статье «Мифы управленческого учета» С.А. Николаева приводит высказывание руководителя проекта внедрения на одном из российских предприятий продукта R3 (системы ERP-класса концерна SAP) о совсем небольшой востребованности информации производственного учета: «Информация, формируемая в модуле производственного учета, используется нами **от силы процентов на 20**» [15].

⁴ Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, рекомендованные к применению российскими предприятиями, утверждены Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России, протокол заседания от 22 апреля 2002 г. № 4. URL: <http://www.twirpx.com/file/152176>

Чтобы понять причины слабой востребованности предлагаемых оперативным и бухгалтерским учетом отчетных данных и учетной аналитики в процессе принятия решений на предприятиях, необходимо рассмотреть процесс управления социально-экономическим объектом.

Процесс принятия решений инициируется проблемной ситуацией, выявляемой в процессе мониторинга (управление состоит из мониторинга, принятия решений и оказания управляющих воздействий), в котором фиксируются фактические сведения о внутренней и внешней среде управляемого объекта и выявляются проблемные ситуации в его деятельности, представляющие собой отклонения процессов внутренней и внешней среды от планов, норм, стандартов, обычаев, ожиданий и т.д.

После выявления проблемной ситуации, уже в процессе принятия управленческого решения, устанавливаются ее причины, в том числе факторы деятельности управляемого объекта⁵, разрабатывается прогноз влияния проблемной ситуации (фактора) на деятельность объекта при непринятии активных ответных мер, разрабатываются ответные меры (планы изменений во внутренней и внешней среде деятельности управляемого объекта и мер управляющих организационно-мотивационных воздействий на элементы объекта и объекты его внешней среды), как правило на альтернативной основе, и план деятельности объекта с учетом разработанных мер.

После этого проводятся запланированные управляющие воздействия, и процесс управления вновь сосредоточивается на мониторинге.

Очевидно, данные, формируемые в учете, играли бы в управлении значительно бóльшую роль, если бы в реальной действительности факторы функционирования управляемых объектов выявлялись субъектами управления

⁵ Фактор – активная движущая сила изменений, а прощсе – отклонение, на которое непосредственно должен реагировать субъект управления, чтобы обеспечить эффективное функционирование управляемого объекта.

только на основе сравнения с различными базами отчетных данных, например поломка станка – на основе зафиксированного в оперативном отчете отклонения данных о дневной или недельной выработке цеха от плана.

Между тем основная масса факторов функционирования управляемых объектов выявляется в процессе текущего наблюдения за внутренней и внешней средой управляемого объекта или в текущем оперативном учете. Более того, выявление факторов на основе отчетов – признак плохого управления, одной из черт которого считают запаздывание в определении факторов функционирования управляемого объекта.

Только мониторинг, основанный на текущем наблюдении, способен выявлять факторы во время, максимально приближенное к моментам возникновения угроз, что позволяет не допускать ими минимизировать воздействия на работу управляемого объекта негативных факторов или с максимальной пользой использовать влияние позитивных (новых возможностей).

Таким образом, при идеальном управлении потребность субъектов управления в отчетных данных как средстве выявления факторов функционирования управляемых объектов отсутствует. Отсюда вытекает, что, например, отчетная калькуляция себестоимости изделия, пусть даже составляемая в срок менее получаса после его выпуска, о чем мечтал Ч. Гаррисон [9, с. 50], в идеале не играет никакой роли в процессе принятия оперативных производственных решений, в отличие от того, о чем думали инженеры-рационализаторы и сам Ч. Гаррисон.

Эти решения принимаются, во-первых, под влиянием отклонений в ценах на материалы, в удельном расходе материалов и т.д., а во-вторых, на основе изучения влияния этих расхождений и принимаемых в ответ на них мер применительно к плановой калькуляции (ее вариант, соответствующий предыдущему решению, повлиявшему на себестоимость изделия).

Может быть, субъект управления не располагает сведениями о результатах работы управляемого объекта на конец периода, например начальник цеха к концу дня не располагает данными о дневной или недельной выработке своего цеха, и стремление иметь эти результаты вызывает потребность в соответствующих отчетных данных, формируемых в учете? И это не так.

Нормальный субъект управления располагает собственными полными и внеучетными сведениями о результатах работы управляемого объекта на конец периода, представляющими собой **данные плана функционирования управляемого объекта в его исполненной части**. Нормальный начальник цеха знает о фактической дневной выработке из дневного плана, если в работе цеха не было отклонений, повлиявших на производство, или из скорректированного дневного плана, если в работе цеха в течение дня возникло соответствующее отклонение.

Из исполненного плана нормальный субъект управления может взять любые сведения о прошлой деятельности управляемого объекта, например данные о выпуске с начала года, за прошлый месяц и т.п., то есть теоретически у него нет нужды в данных о работе управляемого объекта, составляемых в учете. Эти данные в цехах формируют плановое бюро цехов, о координации работы с которыми цеховых калькуляционных отделов так мечтал Ч. Гаррисон [9, с. 177].

Сказанное касается и вышестоящего субъекта управления, по определению не имеющего возможности осуществлять текущее наблюдение за работой подразделений своего объекта управления. Теоретически руководству предприятия не нужен, например, еженедельный отчет о продажах, то есть о работе отдела продаж, ни как средство выявления проблемных ситуаций в работе предприятия (такой его части, как отдел продаж), ни как источник соответствующих сведений о работе предприятия. При нормальном управлении вышестоящий субъект управления узнаёт о факторах работы управляемого объекта, требующих

корректировки плана, от нижестоящих субъектов управления или выявляет их самостоятельно на основе текущего наблюдения (речь идет о факторах, влияющих на работу управляемого объекта через работу его субъекта управления). При этом вышестоящий субъект управления оперативно вносит изменения в план функционирования управляемого объекта одновременно с корректировками (и на их основе) планов функционирования входящих в него элементов, в связи с чем вышестоящий субъект управления располагает адекватными сведениями о результатах работы управляемого объекта в какой-то период, также содержащимися в **исполненной части плана** его функционирования.

Разговор о вышестоящем субъекте управления подводит к обсуждению вопроса о наличии в материалах плана деятельности предприятия обобщенной стоимостной информации о его деятельности, соответствующей сведениям бухгалтерской отчетности, которая отражает работу организации как ряд кругооборотов вложенного в нее капитала за определенный временной промежуток.

Такая информация формируется в процессе принятия решений, и именно ее наличие в материалах идеального плана делает не востребованной со стороны менеджеров предприятия данных бухгалтерской отчетности.

Таким образом, вопреки представлениям бухгалтеров и ученых картина деятельности предприятия как кругооборот капитала активно используется в управлении компанией, но картина эта создается не в бухгалтерии, а в процессе принятия решений субъектом управления.

Аналитика в части факторного анализа отклонений факта от плана, причем доводимого до отдельных конкретных факторов, автоматически формируется в процессе корректировки планов управляемого объекта и его элементов [16], в связи с чем соответствующая учетная аналитика является ненужной. В последней будут представлены факторы, о влиянии которых на

результативные показатели деятельности объекта менеджерам хорошо и давно известно.

Важно отметить, что если плановая аналитика формируется на основе адекватного метода научной дедукции, то учетная аналитика традиционно формируется на основе математических методов факторного анализа, не позволяющих во многих случаях правильно измерить влияние факторов.

Возможны случаи, когда методы факторного анализа, например схемы детерминированного факторного анализа, не только не дают правильных оценок влияния факторов на отклонения результативных показателей, но даже не могут верно определить направления этого влияния (положительные или отрицательные) [17].

Аналитика в части прогнозирования также формируется в процессе принятия решений, так как прогнозирование является неотъемлемой частью планирования деятельности управляемого объекта. Попытки отделения прогнозирования влияния факторов от планирования и «помещения» его в управленческий учет непродуктивны. Это объясняется тем, что преимуществом при прогнозировании влияния факторов на деятельность управляемых объектов обладают лица, занимающиеся планированием их деятельности.

Специалисты по управленческому учету разумно с точки зрения сокращения внешней не востребованности учетной аналитики «превратили» аналитические отчеты, в том числе прогнозные, в отчеты, формируемые по требованию менеджеров. Однако одновременно «превратили» менеджеров в лиц, интересующихся факторами деятельности предприятия лишь время от времени, так как согласно положениям управленческого учета сведения об этих факторах также формируются на основе отдельных запросов менеджеров.

Таким образом, при идеальном управлении вся информация, используемая в процессе принятия решений, формируется в текущем оперативном учете и при самом принятии

решений, что и обуславливает не востребованность данных, подсчитываемых в оперативном и бухгалтерском учете, а также учетной аналитики со стороны менеджеров предприятий и их подразделений. И именно отклонения в текущем наблюдении за средой деятельности предприятия и в процессе принятия решений от идеальной модели формируют тот незначительный процент использования указанных сведений в процессе принятия решений, который фиксируют объективные исследования. Чем лучше на предприятии налажены текущее наблюдение и принятие решений, тем меньше зависимость менеджеров от обобщающей информации, формируемой в оперативном и бухгалтерском учете, и от прилагаемой к ней учетной аналитики.

Причина не востребованности данных учета лежит гораздо глубже, чем принято считать в области счетоводства. Не зря Я.В. Соколов и М.Л. Пятов пишут о ситуации, когда отчетность не соответствует требованиям нормативных документов и неверно отражает финансовое положение организации (очень распространенный на практике вариант) [7, с. 21]. По их мнению, «именно ее повсеместное распространение и привело к тому, что сплошь и рядом администрация не интересуется бухгалтерскими данными» [7, с. 23].

Между тем соответствие отчетности требованиям нормативных документов и реальное отражение в ней финансового положения организации способны усилить интерес администрации к отчетности организации лишь весьма незначительно, что знает каждый главный бухгалтер.

Наличие плановой информационной системы, заменяющей учетную информационную систему, объясняет, почему отмена ведения на предприятии бухгалтерского учета не сказывается на эффективности управления предприятием, как и вывод К.Ю. Цыганкова в работе «Очерки теории и истории

бухгалтерского учета»: «История свидетельствует о том, что массовое распространение бухгалтерии в среде предпринимателей происходит только под законодательным давлением государства. И напротив: как только законодательное принуждение отменялось, мелкие предприниматели отказывались от ведения уже поставленных у них систем. Это свидетельствует о том, что бухгалтерия куда нужнее государству, чем бизнесу (по крайней мере, малому бизнесу)» [18].

Заметим, что, по мнению К.Ю. Цыганкова, ликвидация бухгалтерского учета становится возможной потому, что его функции берет на себя оперативный учет, то есть бухгалтерский учет заменяется ведением записных книжек, ежедневников и т.д. [18, с. 166]. По нашему же мнению, эта ликвидация становится возможной прежде всего потому, что процесс принятия решений на предприятии в значительной мере вообще обходится без учетной информации, располагая для этого собственными сведениями.

Из выведенной в данной статье главной причины не востребованности учетных данных и учетной аналитики в ходе принятия решений следуют широкие оптимизационные выводы, касающиеся как бухгалтерского, так и оперативного учета. В частности, становится ясно, что аналитический учет в бухгалтерском учете оправдан лишь как форма самопроверки, а не как полезная для менеджеров информация.

Из соответствующего понимания причины не востребованности среди менеджеров предприятий учетной информации следует, что усилия автоматизаторов управленческой деятельности на предприятиях должны быть направлены не на обеспечение аналитическими программными продуктами бухгалтерского и оперативного видов учета, а на формирование адекватных процессов текущего наблюдения за средой деятельности предприятия и принятия решений.

Список литературы

1. *Палий В.Ф.* Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.
2. *Аверичев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М.: Вершина, 2008. 512 с.
3. *Шерр И.Ф.* Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь, 1926. 575 с.
4. *Ковалев В.В., Патров В.В.* Как читать баланс. М.: Финансы и статистика, 2003. 520 с.
5. *Медведев М.Ю.* Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. М.: Дело и Сервис, 2001. 752 с.
6. *Сумцов А.И.* Что нужно знать хозяйственнику о бухгалтерском учете. М.: Статистика, 1966. 132 с.
7. *Соколов Я.В., Пятов М.Л.* Бухгалтерский учет для руководителя. М.: Велби, 2008. 232 с.
8. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
9. *Гаррисон Г.Ч.* Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. М.: Техника управления, 1931. 299 с.
10. *Татур С.К.* Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий. М.: Изд-во экономической литературы, 1962. 230 с.
11. *Барнгольц С.Б.* Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития. М.: Финансы и статистика, 1984. 216 с.
12. *Стуков С.А.* Как изучать бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 1991. 132 с.
13. *Вакуленко Т.Г., Фомина Л.Ф.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности при принятии управленческих решений. СПб.: Герда, 2002. 288 с.
14. *Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф.* Основы менеджмента / пер. с англ. М.: Дело, 2004. 800 с.
15. *Николаева С.А.* Мифы управленческого учета. URL: <http://www.btrainer.com/2011/03/mifi-upravlencheskogo-ucheta.html>.
16. *Лебедев К.Н.* Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ». М.: МАКС Пресс, 2013. 600 с.
17. *Лебедев К.Н.* Методы детерминированного факторного анализа и методология экономического исследования // Вестник Финансового университета. 2008. № 4. С. 78–81.
18. *Цыганков К.Ю.* Очерки теории и истории бухгалтерского учета. М.: Магистр, 2007. 462 с.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Theory of Accounting

THE ECONOMIC THEORY ON THE MAIN CAUSE OF ZERO DEMAND FOR ACCOUNTING DATA AND ACCOUNTING ANALYTICS AS PART OF THE DECISION-MAKING PROCESS

Konstantin N. LEBEDEV

Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
KNLebedev@fa.ru

Article history:

Received 15 February 2016

Received in revised form

11 March 2016

Accepted 15 March 2016

JEL classification: A12, M40,
M41

Keywords: zero demand,
accounting data, information
system, accounting, plan

Abstract

Importance The article discusses the improvement of accounting.

Objectives The research explains the absence of demand for accounting data and accounting analytics as part of the decision-making process; illustrates how the accounting science addresses the absence of demand for accounting data by improving the accounting practice and complementing it with analytical data. I also review key parts of management, including the decision making process, and demonstrate that ideal ongoing observation and decision making processes help managers form their own information needed for management purposes and replacing operational and accounting data.

Methods The research relies upon comprehensive and systems approaches.

Results I prove that operational and financial accounting data and relevant analytical data meet zero demand since respective data are generated during observation of operational environment and corporate planning.

Conclusions and Relevance Managers demonstrate some demand for accounting data due to weaknesses of the current observation and decision-making processes. The findings can be used to improve management accounting, optimize the accounting process, and to further study the relation of accounting and planned data as part of the management process.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Palii V.F. *Upravlencheskii uchet izderzhek i dokhodov (s elementami finansovogo ucheta)* [Management accounting of costs and revenues (with elements of financial accounting)]. Moscow, INFRA-M Publ., 2006, 279 p.
2. Averichev I.V. *Upravlencheskii uchet i otchetnost'. Postanovka i vnedrenie* [Management accounting and financial reporting. Arrangement and implementation]. Moscow, Vershina Publ., 2008, 512 p.
3. Schär J.F. *Bukhgalteriya i balans* [Buchhaltung und Bilanz]. Moscow, Ekonomicheskaya zhizn' Publ., 1926, 575 p.
4. Kovalev V.V., Patrov V.V. *Kak chitat' balans* [How to read a balance sheet]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2003, 520 p.
5. Medvedev M.Yu. *Obshchaya teoriya ucheta: estestvennyi, bukhgalterskii i komp'yuternyi metody* [General theory of accounting: natural, accounting and computer methods]. Moscow, Delo i Servis Publ., 2001, 752 p.
6. Sumtsov A.I. *Chto nuzhno znat' khozyaistvenniku o bukhgalterskom uchete?* [What does any business manager need to know about accounting?]. Moscow, Statistika Publ., 1966, 132 p.
7. Sokolov Ya.V., Pyatov M.L. *Bukhgalterskii uchet dlya rukovoditelya* [Accounting for executives]. Moscow, Velbi Publ., 2008, 232 p.

8. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of the accounting theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2000, 496 p.
9. Harrison G.Ch. *Operativno-kal'kulyatsionnyi uchet proizvodstva i sbyta* [Cost Accounting to Aid Production: a Practical Study of Scientific Cost Accounting]. Moscow, Tekhnika upravleniya Publ., 1931, 299 p.
10. Tatur S.K. *Analiz khozyaistvennoi deyatel'nosti promyshlennykh predpriyatii* [Analyzing business operations of industrial enterprises]. Moscow, Izdatel'stvo ekonomicheskoi literatury Publ., 1962, 230 p.
11. Barngol'ts S.B. *Ekonomicheskii analiz khozyaistvennoi deyatel'nosti na sovremennom etape razvitiya* [Economic analysis of business activities at the current development phase]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1984, 216 p.
12. Stukov S.A. *Kak izuchat' bukhgalterskii uchet* [How to study the accounting]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1991, 132 p.
13. Vakulenko T.G., Fomina L.F. *Analiz bukhgalterskoi (finansovoi) otchetnosti pri prinyatii upravlencheskikh reshenii* [Analyzing financial statements in the managerial decision-making process]. St. Petersburg, Gerda Publ., 2002, 288 p.
14. Mescon M.H., Albert M., Khedouri F. *Osnovy menedzhmenta* [Management]. Moscow, Delo Publ., 2004, 800 p.
15. Nikolaeva S.A. *Mify upravlencheskogo ucheta* [Management accounting myths]. Available at: <http://www.btrainer.com/2011/03/mifi-upravlencheskogo-ucheta.html>. (In Russ.)
16. Lebedev K.N. *Problemy i perspektivy nauki "Ekonomicheskii analiz"* [Issues and prospects of the science of economic analysis]. Moscow, MAKS Press Publ., 2013, 600 p.
17. Lebedev K.N. *Metody determinirovannogo faktornogo analiza i metodologiya ekonomicheskogo issledovaniya* [Methods of deterministic factor analysis and methodology for economic research]. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of the Financial University*, 2008, no. 4, pp. 78–81.
18. Tsygankov K.Yu. *Ocherki teorii i istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the theory and history of accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2007, 462 p.