

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ПРОФЕССИЯ**Виталий Борисович ИВАШКЕВИЧ**

доктор экономических наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга,
Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Российская Федерация
kafedra_ma@bk.ru

История статьи:

Принята 01.11.2016

Принята в доработанном

виде 21.11.2016

Одобрена 30.11.2016

Доступна онлайн 15.02.2017

УДК 657 (075.8)**JEL:** M40, M41**Аннотация**

Предмет. В настоящее время в России развернулась острая дискуссия относительно будущего бухгалтерской профессии. Между тем будущее специалиста по управленческому учету в составе учетных профессий за рубежом не вызывает сомнения. В статье обсуждаются дискуссионные вопросы развития управленческого учета как профессии.

Цели. Рассмотрение специфики организации и содержания работы специалистов по управленческому учету в составе учетных профессий, анализ опыта зарубежных компаний в этой области, разработка и обоснование предложений по реализации нового подхода к учету для управления в международных стандартах Института управленческих бухгалтеров (ИМА).

Методология. Методологической основой статьи явились Положения по управленческому учету «Определение управленческого учета (Definition of Management Accounting)», утвержденные международным Институтом бухгалтеров по управленческому учету и труды российских специалистов в этой области. В процессе исследования были использованы методы: анализ, синтез, сравнение, аналогия.

Результаты. Результаты, полученные в ходе исследования вопросов темы, заключаются в обосновании необходимости рассматривать управленческий учет как самостоятельную разновидность учетной профессии, требующую существенного расширения сферы ее знаний и компетенции. В статье обосновывается вывод о необходимости перехода от формирования учетной информации в качестве главной задачи учета к разработке концептуального дизайна системы управленческого учета, обязывающей главного бухгалтера (контроллера) участвовать в разработке стратегии и принятии управленческих решений на высшем уровне управления бизнесом.

Область применения. Результаты исследования могут использоваться при разработке теоретических проблем управленческого учета и его внедрении на предприятиях сферы материального производства, в бюджетных и некоммерческих организациях.

Выводы. Система управленческого учета должна ориентироваться на роль стратегического партнера бизнеса, участие в корпоративном управлении коммерческих организаций, во внутреннем контроле и управлении рисками, в анализе финансовой отчетности, экспертизе по методам управления затратами, позволяющим предприятиям становиться более успешными и конкурентоспособными. Формирование учетной информации и ее раскрытие в отчетности для лиц, принимающих управленческие решения должна быть возложена на современные информационные технологии. Существенным компонентом управленческого учета является участие в разработке и исполнении стратегии функционирования и развития коммерческой организации. Каждый управленческий бухгалтер, находясь в любом месте цепочки создания ценности учетной информации, должен вносить свой вклад в успех организации через участие в исполнении стратегии.

Ключевые слова:

управленческий учет,
контроллинг, учетная
профессия

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Определение и содержание профессии в любой сфере деятельности всегда имело и имеет большое значение. Это не только конкретизация того, чем должен заниматься тот или иной специалист, но и в определенной степени границы его ответственности за

выполняемую работу. Определение профессии служит многим целям, от него зависит место данного вида деятельности в общественном признании в настоящем и будущем времени. Его границы и индивидуальность содержания могут выступать в качестве основы для

изучения и преподавания познавательных аспектов выполняемой работы, для оценки поведенческих характеристик членов профессии.

История становления и развития учетной профессии свидетельствует о том, что она формировалась в соответствии с эволюцией экономической жизни общества. Потребность в учете уже на начальной стадии развития человека как существа мыслящего (*Homo sapiens*) оказала несомненное влияние на его интеллектуальное развитие, умение писать и считать. С увеличением объемов и сложности учетной работы и связанных с нею расчетов, в том числе обусловленных расходами на государственное управление, строительство до сих пор восхищающих своими масштабами сооружений в древнем Египте, Месопотамии и др., затрат на содержание армии и властных структур государства, возникла необходимость в первых профессиональных специалистах по учету. С появлением системного учета, основанного на двойной записи и корреспонденции бухгалтерских счетов, стала формироваться и обособленная профессия, обозначились для нее первые специальные должности: учетчик, счетовод, бухгалтер. Сравнительно недавно к профессиональным бухгалтерам стали относить внешних и внутренних аудиторов, бухгалтеров-экспертов и консультантов [1, 2, 3].

В последние годы в довольно широком спектре учетных профессий появился специалист по управленческому учету. Его единое обозначение еще не сформировалось. Различные авторы и разные нормативные положения называют его бухгалтером-аналитиком, управленческим бухгалтером, контроллером. Почти сразу возник вопрос: где должно быть рабочее место такого специалиста – в бухгалтерии или другой обособленной службе менеджмента организации? С одной стороны, судя по названию, в котором упоминается учет, его рабочее место в составе бухгалтерской службы организации, с другой, поскольку управленческий учет включает не только учетные функции отражения факта хозяйственной жизни, но и связанные с ним прогнозирование, разработку нормативов, планирование и анализ, профессиональные рамки современной бухгалтерии для него тесны. К тому же под влиянием развития рыночных отношений существенно расширился объем и номенклатура традиционных бухгалтерских функций и обязанностей.

На практике в зарубежных компаниях, где необходимость ведения, кроме финансового (бухгалтерского) учета еще и учета для внутреннего управления считается не поддающейся сомнению, вопрос о месте специалиста по управленческому учету стали в основном решать в зависимости от величины предприятия: в небольших фирмах он работает в обособленном отделе (группе) бухгалтерии, в крупных – в самостоятельных отделах (департаментах) управления бизнесом. В мега-крупных компаниях управленческий учет и контроллинг чаще всего подразделяют на оперативный, предназначенный для

управления текущей деятельностью, и стратегический, назначением которого является управление перспективой долгосрочного функционирования и развития организации^{1,2} [4, 5, 6, 7].

В целом вопрос о том, кто и в какой службе ведет управленческий учет, как называется соответствующая специальность, не столь важен и решается на каждом предприятии индивидуально. В Германии в небольшой фирме с числом работающих 70 человек на вопрос автора этой статьи: «Кто у вас ведет управленческий учет?» директор ответил: «Я сам, но цифры не считаю, это обеспечивает мне специальная компьютерная программа, ее данные используются мною для принятия основных управленческих решений». Многие западные компании имеют службы управленческого учета в каждом филиале или дочернем подразделении и одну общую финансовую бухгалтерию для централизованного управления ликвидностью предприятия в целом. Создаются и функционируют службы управленческого учета и контроллинга и на российских предприятиях. Чаще всего это берут на себя штатные плановые отделы заводов и фабрик, возрождая тем самым свой прежний авторитет и значимость в управлении производственной деятельностью.

Сейчас экономические субъекты сами устанавливают структуру управления бизнесом и перечень прав и обязанностей каждого подразделения, включая службу управленческого учета. При этом они должны руководствоваться общими принципами, регламентирующими содержание, сферу деятельности и ответственность специалистов по учету для управления. Эти принципы должны быть общепризнанными, в том числе на международном уровне, позволяющими считать управленческий учет профессией, отличной от профессии бухгалтера в традиционном представлении. Формирование новой профессии невозможно без научных исследований и подготовки кадров. Возникают проблемы определения тематики научных работ, содержания учебных дисциплин, новых учебников и учебных пособий.

Общую регламентацию содержания, назначения и функций управленческого учета в настоящее время осуществляет общественный Институт управленческих бухгалтеров (*Institute of Management Accountants – IMA*), разработавший и периодически корректирующий Положение по управленческому учету (*Statement on Management Accounting – SMA*). В этом положении, прежде всего, приводится дефиниция учета для управления как особой профессии. В последней его редакции управленческий учет определяется как «профессия, предполагающая партнерство в принятии управленческих решений, разработку систем планирования и управления результативностью деятельности и предоставления экспертной поддержки при формировании финансовой отчетности и

¹ Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА. М.: Рид Групп, 2011. 192 с.

² *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. 448 с.

осуществлении контроля для оказания помощи менеджменту в формировании и исполнении стратегии организации» [8, с. 18; 9].

Одним из первых стандартов, разработанных ИМА в 1981 г. (тогда он назывался Национальная ассоциация бухгалтеров), было положение «Определение управленческого учета». Он характеризовался как «...процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой информации, используемой менеджментом для планирования, оценки и контроля организации и обеспечения целесообразного использования его ресурсов и ответственности за них»³. Кроме того, управленческий учет включал подготовку и составление финансовой отчетности для внешних пользователей: акционеров, кредиторов, инвесторов, регулирующих и налоговых органов⁴.

В нашей учетной литературе и практике сфера учета для управления предприятием в основном ограничивалась формированием и использованием информации для управления соотношением затрат и результатов производственно-сбытовой деятельности коммерческих организаций. В этом был свой резон: ни одно управленческое решение невозможно реализовать без затрат и от их осуществления должен быть получен определенный результат. По существу, целью управления экономикой предприятия является обеспечение, по крайней мере, равенства между производственными затратами и полученными результатами, а критерием его сравнительной эффективности – величина полученного превышения первого над вторым. При этом затраты и результаты могут быть сравнимы на любом рабочем месте, где принимают управленческое решение.

Кроме мнения, ограничивающего управленческий учет и анализ сопоставлением затрат и результатов производственно-сбытовой деятельности коммерческих организаций, существовала и иная точка зрения. В одной из первых изданных в России книг по бухгалтерскому управленческому учету отмечалось, что основными задачами этой системы «являются ориентация на достижение заранее определенной цели предпринимательства, необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализ»⁵.

Именно такой подход сейчас осуществлен в последней редакции Положения ИМА «Определение управленческого учета», ориентирующем его на роль

стратегического партнера в бизнесе организации, на достижение поставленной им цели, непосредственное участие в управлении предприятием. Управляющим бухгалтерам рекомендуется перейти «от ориентации на транзакции и обеспечение соответствия (что отражено в определении 1981 г.), к ориентации на роль стратегического партнера бизнеса для того, чтобы быть в числе управляющих систем корпоративного управления его результативностью на основе планирования и бюджетирования, стать лидерами процессов корпоративного управления, обеспечивая управление рисками, внутренний контроль, анализ финансовой отчетности в условиях происходящих изменений, быть экспертами по методам управления затратами, помогающими организациям становиться более конкурентоспособными и успешными [10, с. 47].

Новый подход к дефиниции управленческого учета связан с тем, что его сфера с момента принятия и опубликования первого определения, предложенного ИМА, значительно расширилась. Она включает по существу весь спектр управленческих решений по регулированию экономических аспектов деятельности организации от начала до конца ее функционирования. Кроме контроля соотношения затрат и результатов, управленческий учет необходим для управления активами и источниками их формирования, долговыми требованиями и обязательствами, экономическими рисками и в целом ликвидностью предприятия. Управленческий бухгалтер становится не только поставщиком и интерпретатором экономической информации, но и специалистом в составе топ-менеджмента организации.

Новое определение существенно меняет содержание управленческого учета как системы и профессии. Прежде всего, обращает на себя внимание декларируемая им необходимость участия управленческого бухгалтера в разработке и обосновании стратегии деятельности предприятия. Разработка и контроль за реализацией стратегии является функцией высшего руководства компании, фирмы или иного хозяйствующего субъекта. Она состоит в выборе сферы и образа действий по достижению долгосрочных целей организации в постоянно меняющихся условиях внутренней и внешней среды. Для этого необходимо определить основные направления и оптимальные траектории текущей деятельности и развития предприятия, обосновать его стратегические цели, направления использования ресурсов, обеспечивающие организации конкурентные преимущества сейчас и в перспективе.

Участие в разработке и контроле исполнения стратегических планов функционирования и развития повышает роль специалиста по управленческому учету в корпоративном руководстве компанией и требования к уровню его знаний и умений. Ему необходимо изучить и освоить современные методы SWOT-анализа, бенчмаркинга, анализа рынка соответствующих товаров и услуг, учета и анализа затрат по стадиям жизненного цикла товара и предприятия в целом, научиться

³ Международные принципы управленческого учета.
URL: <http://www.cimaglobal.com/principles>

⁴ Statements of Management Accounting – IMA.
URL: <http://www/imanet/org>

⁵ *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015. 448 с.

управлению целевыми затратами, акционерной стоимостью, сбалансированными показателями деятельности хозяйствующего субъекта. Об этом подробно пишут И. Варьяш, М. Вахрушина⁶, Т. Лейберт, А. Gadatsch, Е. Mayer, А.И. Шигаев и др. [11, 12, 13, 14, 15].

В новом определении управленческого учета по иному представлены его назначение, основные функции и оценочные значения. По существу сейчас он превращается из системы, обеспечивающей формирование информации для оперативного управления предприятием, контроля экономичности его деятельности, сопоставления осуществленных затрат и конкретных результатов, в систему использования всей экономической информации для разработки, обоснования, принятия и контроля исполнения управленческих решений. Сбор, обработку, обобщение, раскрытие в отчетности соответствующих данных и частично их анализ выполняют современные информационные технологии, например, интегрированные ERP-системы. Конечно, эти функции, ранее входившие в перечень слагаемых управленческого учета, должны исходить из предварительно разработанного концептуального дизайна системы формирования информации для управления тем или иным предприятием, но организационно, технически и технологически они другие и требуют участия иных специалистов. Сбор, обработка и представление информации становится делом специалистов информационно-технических отделов, ее использование – профессией экономистов-менеджеров. Модифицируется и подход к формированию и оценке качества, степени удовлетворения информации потребностям управления бизнесом.

Традиционно роль управленческих бухгалтеров, как поставщиков информации, обеспечивало им место на нижних уровнях цепочки создания ценности информации для управления. Переход к стратегическому партнерству означает, что управленческий учет и анализ переходят на более высокий уровень участия в принятии ключевых стратегических решений, а его ведущие специалисты должны быть в составе управленческой команды. Роль бухгалтеров в управлении бизнесом проявляется в двух основных аспектах цепочки формирования ценности информации: они разрабатывают концептуальную схему преобразования первичных данных в информацию и выступают в качестве стратегического партнера бизнеса по ее использованию для управления. За последнее время эту точку зрения разделяют многие ученые, в том числе автор данного исследования⁷ [2, 10, 16].

Учет из средства получения текущей оперативной и периодически отчетной информации постепенно

⁶ Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА. М.: Рид Групп, 2011. 192 с.

⁷ Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг: учебное пособие. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. 216 с.

превращается в систему ее потребления для управления. Фиксацию наличия объектов наблюдения, их измерение и регистрацию в натуральном и денежном измерении берут на себя специалисты по информационному обеспечению, в основном специалисты информационно-технических отделов, программисты и пользователи программ. Управленческим становится учет обстоятельств, которые влияют на разработку стратегии и ее реализацию, контроль исполнения текущих и стратегических планов, выявление и анализ отклонений, принятие корректирующих и иных управленческих решений по оптимизации бизнеса. Эту тенденцию мы наблюдаем сейчас и в бухгалтерском (финансовом) учете: на многих предприятиях бухгалтер самостоятельно учет не организует и не ведет, а использует данные компьютерной обработки данных систем 1С, Парус, Галактика, БЭСТ и др.

Определяя современное содержание управленческого учета, комитет Фонда по прикладным исследованиям IMA сосредоточил внимание на трех базовых компонентах:

- необходимость участия управленческого бухгалтера (контроллера) в разработке и реализации стратегии функционирования и развития предприятия, основные роль и вклад которого в успех организации должны заключаться в результатах исполнения стратегии и достижении ее целей;
- управленческая бухгалтерия как служба (возможно под другим названием) должна входить в состав топ-менеджмента организации, а ее специалисты работать как часть управленческой команды на всех этапах создания ценности информации для управления, включая обоснование управленческих решений и контроль их фактического исполнения;
- роль управленческих бухгалтеров в менеджменте организации должна соответствовать уровню их компетенции. Выбор слагаемых компетенции для определения содержания функций управленческого учета и границ его ответственности производится на основе заранее установленных общих критериев, зависящих от специфики деятельности организации. На это указывают в частности К.Ю. Котова, С.В. Булгакова, А.И. Шигаев [1, 17, 18].

Если выделить наиболее существенное в новом подходе IMA к определению содержания управленческого учета, а следовательно, сферы профессиональных обязанностей сертифицированных соответствующим образом бухгалтеров, то это, несомненно, их ориентация на участие в разработке и реализации экономической стратегии хозяйственной организации.

В результате не только расширяется и углубляется сфера учета, его управленческое назначение, повышается роль и общественное признание, но и возрастает ответственность специалистов соответствующей службы.

Стратегия представляет собой общую концепцию функционирования и развития бизнеса на том или ином предприятии с учетом особенностей его деятельности в долгосрочной перспективе. Это общее направление и совокупность оптимальных способов использования ресурсов предприятия для достижения поставленных целей, прежде всего, долговременного эффективного функционирования. Правильная стратегическая ориентация хозяйствующего субъекта дает ему значительный импульс для дальнейшего развития бизнеса и повышения эффективности управленческих решений менеджмента.

Основными предпосылками стратегического учета (контроллинга) являются:

- четкое представление о том, чего предприятие желает достичь в ближайшем и отдаленном будущем;
- необходимость обеспечения конкурентных преимуществ, лидерства в своей сфере деятельности;
- учет значительного влияния на экономическую стратегию предприятия внешних факторов и ограничений, не зависящих от него самого: стабильность финансово-кредитной и налоговой систем государства, хозяйственного законодательства, внешнеэкономических связей, устойчивость отечественной и мировой экономики⁸.

Сейчас участие бухгалтера, в том числе специалиста по управленческому учету, в стратегическом управлении предприятием трудно представить. Обычно это удел собственников бизнеса и высшего уровня его топ-менеджеров. Главному бухгалтеру в лучшем случае отводится роль эксперта, консультанта, советника по финансовым вопросам, налогообложению, балансовой политике. Не исключаются случаи, когда бухгалтер-специалист по управленческому учету может входить в состав собственников этого бизнеса, но на практике это, как правило, исключение, чаще всего он не более чем наемный работник. Партнерство в принятии управленческих решений, декларируемое новым Положением по управленческому учету, предполагает и партнерство в бизнесе. Оно не обязательно должно быть связано с владением собственностью предприятия, в котором осуществляется бизнес, но логично, чтобы партнерство влияло на моральное и материальное стимулирование всех, кто принимает управленческие решения на высшем уровне менеджмента.

Важно отметить, что специалист по управленческому учету не может быть непрофессионалом в своем деле, любительский подход здесь невозможен и неосуществим. От высокого профессионального уровня традиционного бухгалтера он должен отличаться более глубокими и разносторонними знаниями, особенно в сфере прогнозирования и планирования в условиях неопределенности, методов и моделей современного

менеджмента в соответствующей отрасли бизнеса, умением убеждать оппонентов и контролировать деятельность широкого круга исполнителей управленческих решений [19]. Значительно более широкими становятся перечень функций управленческого учета и сфера его деятельности. Согласно положениям, разработанным IMA, их можно представить следующим образом [8, с. 19–21] (см. табл. 1).

Приведенный перечень сфер функций деятельности специалистов по управленческому учету свидетельствует о том, что во многом они существенно отличаются от того, чем занималась и занимается традиционная бухгалтерия. По существу, ее обязывают перейти на значительно более высокий уровень участия в управлении предприятием. Кроме уже рассмотренной ориентации на участие в разработке и реализации стратегии функционирования и развития бизнеса, она должна принять на себя ранее не свойственные ей функции, не имеющие непосредственного отношения к учету как констатации факта хозяйственной жизни.

Обращает на себя внимание необходимость практически везде стремиться к новым моделям формирования и использования информации, организации управления предприятием, контроля его деятельности. Теперешнего бухгалтера не без основания упрекают в профессиональном консерватизме: он обязан соблюдать действующее законодательство, существующие этические принципы профессии. Сфера учета для управления значительно шире и ориентирована на постоянную модернизацию. В нее вошли комплексный анализ, изучение и оценка конкурентной среды, участие в управлении рисками, качеством работы персонала, в реализации корпоративной политики по охране и улучшению окружающей среды и др. Появились функции, не соответствующие прежним основам теории бухгалтерского учета, например, такие как необходимость учета непризнанных активов (интеллектуального и структурного капитала, взаимоотношений с контрагентами), оценок по виртуальной и справедливой стоимости, измерение и управление процессом формирования биржевой стоимости акционерного капитала и др. Обстоятельно эти проблемы рассмотрены в трудах зарубежных [3, 10, 20, 21, 22] и отечественных авторов [2, 4, 18].

Новым представляется привлечение бухгалтера к решению этических проблем в коллективе, оценке затрат и последствий риска управленческих решений⁹.

Поскольку, тем не менее, учет на предприятии теоретически и практически рассматривается как единая система, речь следует вести о необходимости распространения многого из того, что должен делать и в чем участвовать управленческий бухгалтер, на всю учетную профессию.

⁸ *Ивашкевич В.Б.* Стратегический контроллинг: учебное пособие. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. 216 с.

⁹ *Ивашкевич В.Б.* Профессиональные ценности и этика в бухгалтерском учете и аудите: Учебное пособие. М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2014. 224 с.

Все это позволило международному институту управленческих бухгалтеров прийти к обобщающему выводу о том, что управленческий учет – это профессия, предполагающая партнерство в принятии управленческих решений, разработку систем планирования и управления результативностью деятельности, предоставление экспертной поддержки в области финансовой отчетности и контроля для оказания помощи менеджменту в формировании и исполнении стратегии организации¹⁰.

Такое заключение свидетельствует о новом подходе к содержанию и функциям бухгалтерской профессии. Оно объединяет бухгалтерский (финансовый) и управленческий учет в единую систему, а следовательно, и профессию, непосредственно участвующую в управлении предприятием. Управление основывается на всестороннем экономическом анализе, разработке и обосновании выбора вариантов управленческих решений на всех стадиях формирования необходимой для управления информации. Процесс и результаты регистрации, обработки и систематизации этой информации, чем до последнего времени занимался традиционный бухгалтер, переходят к специалистам информационных технологий.

По этой причине возникла необходимость в ином наименовании работника бухгалтерской службы. На Западе, в особенности в США и Германии, прежняя бухгалтерия постепенно преобразуется в отдел (департамент) контроллинга, а главный бухгалтер становится финансовым контроллером фирмы [13, с. 184].

Новое содержание учетной профессии предполагает, что управленческий бухгалтер (контроллер) не должен быть регистратором событий, плановиком или учетником, он должен выступать, скорее, в роли наблюдателя, даже «надзирателя» за экономикой предприятия, советника команды высшего управленческого персонала, т.е. быть высокого уровня финансовым менеджером.

Перечислим общие задачи, обязанности, права и ответственность управленческого бухгалтера (контроллера) и требования к его должности.

Главные задачи и обязанности:

- организация, эксплуатация и формирование методологии системы управленческого учета (финансовая структуризация, учетная политика управленческого учета, система счетов и основных расчетов);
- организация и мониторинг внутренней отчетности предприятия и ее консолидации;

- выбор и обоснование системы показателей для оценки затрат и результатов деятельности предприятия в целом и его структурных единиц;
- обработка и анализ управленческой информации финансового характера;
- создание методологии учета и анализа затрат по видам, местам формирования и объектам калькулирования;
- участие в разработке стратегии предприятия, системы бюджетирования, анализе отклонений от стандартов затрат и поведения.

Основные права контроллеров:

- запрашивать необходимую информацию в любом из подразделений предприятия;
- вносить на рассмотрение предложения по улучшению финансовой деятельности предприятия;
- информировать высшее руководство предприятия о возникающих финансовых проблемах и о несвоевременном представлении информации.

Ответственность контроллера:

- за правильность, объективность оценок и рекомендаций;
- за своевременное представление высшему руководству предприятия экономической информации для управления предприятием;
- за методологию бюджетирования и анализ его результатов.

Требования к должности контроллера:

Предметные компетенции:

- системные знания в области менеджмента (общего и финансового), управленческого и бухгалтерского учета;
- знание принципов международных стандартов финансового учета и отчетности;
- знания в смежных областях (технологии основных производств, маркетинга, хозяйственного права и др.).

Умение:

- работать с современными информационными системами и программами;
- свободно владеть персональным компьютером и средствами современной мобильной связи;
- работать с нормативными источниками, внутренней документацией, публикациями по вопросам финансового менеджмента в отечественных и зарубежных источниках.

¹⁰ Международные принципы управленческого учета.
URL: <http://www.cimaglobal.com/principles>

Личностные и социальные компетенции:

- коммуникабельность;
- способность к системному и аналитическому мышлению;

- инициативность [13, с. 139–141].

Представитель собственника, управляющий компанией, контроллер и функциональные топ-менеджеры должны работать в единой команде, целью которой является достижение максимальной эффективности бизнеса.

Таблица 1**Сфера деятельности и функции управленческого учета****Table 1****The activities and functions of management accounting**

Сфера деятельности	Функции управленческого учета
Создание и участие в работе кросс-функциональных команд менеджмента	Формирование, сбор, обработка и оценка информации полученной кросс-функциональной командой для использования в управлении бизнесом. Участие в определении целей и приоритетов команды, оценка возможностей функциональных экспертных знаний в области учета, контроля и анализа для их достижения и обеспечения
Создание интегрированных систем управления эффективностью деятельности организации	Оценка надежности текущей системы планирования, учета и анализа ключевых факторов деятельности организации, выявление ее слабых мест. Разработка и обоснование новых показателей эффективности для функциональных подразделений и организации. Обеспечение гармонизации экономических интересов подразделений и предприятия в целом
Реформирование финансовых служб организации	Разработка и участие в формировании новых методов бюджетирования, контроля и анализа с учетом особенностей бизнеса организации. Поддержка в развитии существующих и становлении новых информационных систем, обеспечение их экономичности. Выявление и апробация с помощью бенчмаркинга лучших методов работы сотрудников и служб в целом, консультирование по этим вопросам. Обеспечение внутренних информационных связей между экономическими службами организации
Анализ конкурентной среды	Анализ особенностей конкуренции в конкретных существующих и потенциальных видах бизнеса организации. Разработка модели анализа конкурентной среды для различных продуктов и видов деятельности
Управление рисками организации	Консультирование по определению, выявлению и раскрытию возможных рисков в деятельности организации. Разработка и обоснование показателей оценки риска отдельных видов бизнеса организации. Участие в определении и оценке затрат и последствий риска, использование полученной информации для управления предприятием
Управление непризнанными нематериальными активами	Определение, оценка и формирование информации о непризнанных активах организации. Расчет показателей, обеспечивающих оперативное оповещение об уменьшении реальной ценности непризнанного актива
Управление улучшением качества продукции и работы персонала	Разработка и участие в реализации модели управленческого учета затрат и результатов улучшения качества продукции и услуг. Разработка системы показателей оценки качества работы для управленческих служб организации, участие в контроле их исполнения
Решение этических проблем профессиональной деятельности сотрудников организации	Определение состава и особенностей возможных этических проблем и конфликтов по видам деятельности персонала. Определение областей внутреннего контроля за соблюдением этических принципов в профессиональной деятельности сотрудников предприятия. Участие в обеспечении объективной оценки конфликтных ситуаций в профессиональной деятельности и поведении управленческого персонала
Внедрение системы процессно-ориентированного управления	Участие в разработке и реализации системы процессно-ориентированного управления деятельностью организации. Разработка модели управленческого учета затрат по видам деятельности (ABC) и участие в ее реализации. Консультирование по вопросам внутренней функциональной корпоративной отчетности и ее анализа для принятия управленческих решений
Внедрение системы управления целевыми затратами организации (Таргет-костинг)	Разработка и консультации по реализации модели управленческого учета целевых затрат. Участие в использовании системы Таргет-костинг для оптимизации номенклатуры производства и продаж продукции и услуг, цен реализации и условий поставки

Внедрение системы бережливого (экономного) производства	Участие в разработке системы бережливого производства, определении ее основных компонентов и особенностей для предприятия. Консультационная поддержка в использовании показателей оценки степени бережливости для внутреннего управления деятельностью организации
Реализация корпоративной политики в области окружающей среды	Определение показателей оценки состояния окружающей природной среды предприятия. Исчисление затрат, необходимых для осуществления политики в области окружающей среды. Разработка и участие в реализации модели экологического управленческого учета состояния окружающей природной среды

Источник: составлено автором на основе положений IMA

Source: Authoring, based on IMA provisions

Список литературы

1. Котова К.Ю. Системный подход к построению модели управленческого учета на предприятии // Управленческий учет. 2016. № 2. С. 22–34.
2. Павленков М. Контроллинг в системе менеджмента // Государственная служба. 2006. № 5. С. 69–73.
3. Byrne M., Willis P., Burke J. Influences on School Leavers' Career Decisions: Implications for the Accounting Profession. *The International Journal of Management Education*, 2012, July, vol. 10, iss. 2, pp. 101–111.
4. Харитонова Н.А., Медведева Д.С. Контроллинг как инструмент управления организацией // Современная наука. Актуальные проблемы теории и практики. Сер. Экономика и право. 2012. № 10. С. 51–55.
5. Чиков Д.В. Генезис и история контроллинга как направления стратегического развития хозяйствующих субъектов // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 2. С. 342–347.
6. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. 160 с.
7. Сунгатуллина Л.Б. Развитие теории стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 3. С. 140–151.
8. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б., Соколов А.Ю., Астраханцева Е.А., Губайдуллина А.Р. Формирование и использование информации бухгалтерского учета для принятия управленческих решений: монография. М.: РУСАЙНС, 2016. 126 с.
9. Definition of Management Accounting. Statements on Management Accounting. Institute of Management Accountants, 2008.
10. Canning M., O'Dwyer B. Institutional Work and Regulatory Change in the Accounting Profession. *Accounting, Organizations and Society*, 2016, October, vol. 54, pp. 1–21.
11. Варьяш И.Ю. Контроллинг экономических ожиданий. М.: Финансовый университет, 2012. 173 с.
12. Лейберт Т.Б., Халикова Э.А. Интеграция бухгалтерского и управленческого учета для целей внутрифирменного управления на предприятии // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 2. С. 61–68.
13. Gadatsch A., Mayer E. Masterskurs JT: Controlling. Wiesbaden, GWV Fachverlage GmbH, 2014.
14. Шигаев А.И. Использование данных актуарного учета в стратегическом управлении // Аграрная наука, творчество, рост. Сборник научных трудов по материалам VI Международной научно-практической конференции. Ставрополь: Ставропольский гос. аграрный университет, 2016. С. 129–133.
15. Сунгатуллина Л.Б. Современная парадигма управленческого учета и анализа расходов на вознаграждения работников // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 1. С. 70–75.
16. Юсупова С.Я. Контроллинг в системе управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2008. № 10. С. 64–66.
17. Булгакова С.В. Управленческий учет: методология и организация. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008. 199 с.
18. Шигаев А.И. Система учетно-аналитического обеспечения стоимостно-ориентированного управления // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 4. С. 338–347.

19. *Сидорова М.И.* Методы математического моделирования в современном управленческом учете // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. 2012. № 1. С. 16–22.
20. *Horton K.E., Wanderley C. de A.* Identity Conflict and the Paradox of Embedded Agency in the Management Accounting Profession: Adding a New Piece to the Theoretical Jigsaw. *Management Accounting Research*, 2016, vol. 33, pp. 15–27.
21. *Newman M., Smart C., Vertinsky I.* Occupational Role Dimensions: The Profession of Management Accounting. *The British Accounting Review*, 1989, June, vol. 21, iss. 2, pp. 127–140.
22. *Neu D.* Trust, Impression Management and the Accounting Profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 1991, September, vol. 2, iss. 3, pp. 295–313.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

MANAGEMENT ACCOUNTING AS A PROFESSION

Vitalii B. IVASHKEVICH

Kazan (Volga Region) Federal University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
kafedra_ma@bk.ru

Article history:

Received 1 November 2016
Received in revised form
21 November 2016
Accepted 30 November 2016
Available online
15 February 2017

JEL classification: M40, M41**Abstract**

Subject This article discusses controversial issues of the development of management accounting as a profession.

Objectives The paper aims to examine the specifics of organization and content of operation of management accounting professionals in the structure of accounting professions, analyze the experience of foreign companies in this area, develop and provide rationales for the proposals on the implementation of a new approach to management accounting in accordance with the international standards of the Institute of Management Accountants (IMA).

Methods The Statements on Management Accounting of *Definition of Management Accounting* adopted by the Institute of Management Accountants and works of Russian specialists in this field are the methodological basis of the article. For the study, I used the following methods: analysis, synthesis, comparison, and analogy.

Results The results obtained support the need to consider management accounting as a separate kind of accounting profession, requiring a substantial extension of its knowledge and competence. The article concludes about the need to shift from the formation of accounting information as a primary task of accounting to the development of a conceptual design of managerial accounting system, obliging the Chief Accountant (Controller) participate in the formulation of a strategy and management decisions at the top level of business management.

Conclusions and Relevance The management accounting system should be a strategic business partner, participating in corporate management of commercial organizations, internal control and risk management, financial reporting analysis, expertise on methods of cost management, enabling enterprises to become more successful and competitive. An essential component of management accounting is the participation in formulation and execution of the strategy for operation and development of a commercial organization. Each managerial accountant, being anywhere in the value chain of accounting information should contribute to the success of the organization through participation in the execution of the strategy. The results of this research can be used in the development of theoretical issues of management accounting and its implementation at the enterprises of material production sphere, budgetary, and commercial organizations.

Keywords: management accounting, controlling, accounting profession

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Kotova K.Yu. [A systems approach to the forming a model of management accounting at enterprises]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2016, no. 2, pp. 22–34. (In Russ.)
2. Pavlenkov M. [Controlling in the system of management]. *Gosudarstvennaya sluzhba = Public Administration*, 2006, no. 5, pp. 69–73. (In Russ.)
3. Byrne M., Willis P., Burke J. Influences on School Leavers' Career Decisions: Implications for the Accounting Profession. *The International Journal of Management Education*, 2012, July, vol. 10, iss. 2, pp. 101–111.
4. Kharitonova N.A., Medvedeva D.S. [Controlling as a tool to manage the organization]. *Sovremennaya nauka. Aktual'nye problemy teorii i praktiki. Ser. Ekonomika i pravo = Modern Science: Actual Problems of Theory and Practice. Series: Economics and Law*, 2012, no. 10, pp. 51–55. (In Russ.)
5. Chikov D.V. [The genesis and history of controlling as directions of strategic development of business entities]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2015, no. 2, pp. 342–347. (In Russ.)
6. Ivashkevich V.B. *Operativnyi kontrolling* [Operative controlling]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2011, 160 p.

7. Sungatullina L.B. [Development of the theory of strategic management accounting of the expenses on staff remuneration]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2013, no. 3, pp. 140–151. (In Russ.)
8. Garifullin K.M., Ivashkevich V.B., Sokolov A.Yu., Astrakhantseva E.A., Gubaidullina A.R. *Formirovanie i ispol'zovanie informatsii bukhgalterskogo ucheta dlya prinyatiya upravlencheskikh reshenii: monografiya* [Formation and use of accounting information for making management decisions: a monograph]. Moscow, RUSAINS Publ., 2016, 126 p.
9. Definition of Management Accounting. Statements on Management Accounting. Institute of Management Accountants, 2008.
10. Canning M., O'Dwyer B. Institutional Work and Regulatory Change in the Accounting Profession. *Accounting, Organizations and Society*, 2016, October, vol. 54, pp. 1–21.
11. Var'yash I.Yu. *Kontrolling ekonomicheskikh ozhidanii* [Controlling of economic expectations]. Moscow, Financial University Publ., 2012, 173 p.
12. Leibert T.B., Khalikova E.A. [Integration of accounting and management accounting for the purposes of internal management at the enterprise]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2015, no. 2, pp. 61–68. (In Russ.)
13. Gadatsch A., Mayer E. *Masterskurs JT: Controlling*. Wiesbaden, GWV Fachverlage GmbH, 2014.
14. Shigaev A.I. [The use of actuarial accounting data in strategic management]. *Agrarnaya nauka, tvorchestvo, rost. Sbornik nauchnykh trudov po materialam VI Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii* [Proc. 6th Int. Sci. Conf. Agrarian Science, Creation, Growth]. Stavropol, Stavropol State Agrarian University Publ., 2016, pp. 129–133.
15. Sungatullina L.B. [The modern paradigm of managerial accounting and cost analysis on compensation of employees]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2014, no. 1, pp. 70–75. (In Russ.)
16. Yusupova S.Ya. [Controlling in the system of management accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2008, no. 10, pp. 64–66. (In Russ.)
17. Bulgakova S.V. *Upravlencheskii uchet: metodologiya i organizatsiya* [Management accounting: a methodology and organization]. Voronezh, Voronezh State University Publ., 2008, 199 p.
18. Shigaev A.I. [A system of accounting and analysis for value-based management]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2011, no. 4, pp. 338–347. (In Russ.)
19. Sidorova M.I. [Methods of mathematical modeling in modern management accounting]. *Aktual'nye problemy sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossii = Actual Problems of Social and Economic Development of Russia*, 2012, no. 1, pp. 16–22. (In Russ.)
20. Horton K.E., Wanderley C. de A. Identity Conflict and the Paradox of Embedded Agency in the Management Accounting Profession: Adding a New Piece to the Theoretical Jigsaw. *Management Accounting Research*, 2016, vol. 33, pp. 15–27.
21. Newman M., Smart C., Vertinsky I. Occupational Role Dimensions: The Profession of Management Accounting. *The British Accounting Review*, 1989, June, vol. 21, iss. 2, pp. 127–140.
22. Neu D. Trust, Impression Management and the Accounting Profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 1991, September, vol. 2, iss. 3, pp. 295–313.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.