

Вопросы постановки управленческого учета вызывают огромный интерес, ведь на многих российских предприятиях сохраняются старые проблемы в области управления: низкая оперативность информации; процесс планирования <от производства>, а не от сбыта продукции; смешение понятий управления прибылью и управления денежными средствами; сложности с разделением переменных и постоянных затрат; отсутствие контроля за достижением <нефинансовых> целей.

Как результат, российские предприятия являются неконкурентоспособными и несостоятельными в принятии эффективных управленческих решений.

Какие возможности дает управленческий учет и контроллинг? Кто должен заниматься этим вопросом? С какими проблемами можно столкнуться?

Об этом читайте в данном материале.

ЗАЧЕМ НУЖЕН КОНТРОЛЛИНГ?

В настоящее время многие среднестатистические российские предприятия (со среднесписочной численностью сотрудников от 1 тыс. до 5 тыс. человек) имеют типичную организационную структуру финансовой службы, в состав которой входят бухгалтерия, планово-экономический и финансовый отделы.

Бухгалтерия занимается сбором, регистрацией и учетом информации об имуществе и источниках имущества предприятия и составлением финансовых отчетов для их предоставления внешним пользователям.

В функции планово-экономического отдела входят главным образом составление калькуляции продукции и планирование затрат.

Финансовый отдел промышленного предприятия, как правило, отвечает за печать платежных поручений, выставление счетов и счетов-фактур, а также за отслеживание сумм дебиторской и кредиторской задолженности компании. Очень часто функции бухгалтерии и финансового отдела в части учета дебиторской и кредиторской задолженности пересекаются, и нередко бывают ситуации, когда остатки по дебиторам и кредиторам не совпадают.

Такая текущая ситуация на российских предприятиях обуславливает следующие проблемы организации управления финансами компании:

- Низкая оперативность информации, как следствие, планирование на предприятии растянуто во времени. Как правило, промышленные предприятия, не обладающие системой контроллинга, при планировании своей деятельности опираются на данные бухгалтерского и налогового учета. Такой вариант заранее проигрышный, так как согласно законодательству предприятие закрывает НДС к 20-му числу следующего месяца, что влечет за собой закрытие всех бухгалтерских счетов и подготовку финансовой отчетности. Но реально на предприятиях бухгалтерская отчетность готова только к 30-му числу месяца. Эти сроки отражают крайнюю неэффективность данного подхода, потому что для успешного управления руководителю компании 20 февраля не нужна информация за январь, к этому времени уже должны быть подготовлены бюджеты на март. Для эффективного принятия управленческих решений руководство предприятия должно получать оперативную информацию каждый день, а отчет за месяц - максимум в пределах трех дней следующего месяца.

Кроме этого, низкая оперативность информации вызвана слабой автоматизацией многих предприятий. В 80% промышленных компаний уровень автоматизации пока недостаточен для получения информации в режиме реального времени. В большинстве предприятий внутренняя управленческая информация каждого структурного подразделения локальна и не увязана в единую систему, т.е. базы данных многочисленны и не интегрированы.

Планирование на предприятиях также характеризуется слабой культурой, вызванной отсутствием четкой постановки стратегических целей и задач, а значит, невозможностью спланировать конечные

показатели деятельности по центрам финансовой ответственности.

- Процесс планирования на предприятиях начинается от производства, а не от сбыта продукции, соответственно при планировании используется себестоимость произведенной, а не реализованной продукции.

Одним из ключевых факторов системы контроллинга является необходимость калькуляции себестоимости реализованной, а не произведенной продукции. При организации управленческого учета калькуляция себестоимости должна идти от стоимости единицы реализованной продукции, ценообразование на которую зависит главным образом от изменений внешнего рынка.

На российских же предприятиях наблюдается обратный процесс. Так, если у компании колеблются остатки готовой продукции и нет грамотно построенной взаимосвязанной цепочки <сбыт-запасы-производство>, то в отдельные периоды у предприятия наблюдаются сильные расхождения между стоимостью единицы произведенной и реализованной продукции. Следовательно, та цена на товарную продукцию, которую рассчитывают в планово-экономическом отделе, в определенные периоды может приводить предприятие к существенному убытку.

Например, на предприятие рассчитан оптимальный размер запасов, равный 100 шт. изделий, и оно запланировало продать 1500 шт., но по каким-то внешним причинам смогло реализовать только 300 шт. изделий. В данной ситуации руководство предприятия должно оперативно принять решение о регулировании объемов производства и сбыта, чтобы компания не понесла убытки. Поэтому для эффективных решений предприятию необходимо организовать реальную практическую связь между сбытом, запасами и производством продукции, основанную на расчете себестоимости реализованной продукции.

Особое внимание решению этой проблемы следует уделить предприятиям, выпускающим сезонную продукцию. Так, из пятнадцати российских хладокомбинатов только один комбинат на зимний период (период резкого сокращения спроса на выпускаемую продукцию) сокращает количество работающих сотрудников и, тем самым, контролирует процесс производства и сбыта. Для таких предприятий при регулировании объемов производства важно рассматривать альтернативное производство продукции с противоположным сезонным циклом.

- Отсутствие разделения между управлением прибылью и управлением денежными средствами.

Данная проблема вызвана отсутствием на предприятиях понимания различий между управлением прибылью и денежными средствами и отсутствием грамотной постановки системы управления денежными средствами компании. Прибыль предприятия никогда нельзя рассчитать точно, она постоянно меняется в зависимости от принципов законодательства бухгалтерского и налогового учета, внутренних нормативных документов, системы налогообложения и других факторов. Более того, многие банкротства компаний сегодня происходят не из-за отсутствия прибыли, а из-за отсутствия у них высоколиквидных активов. Поэтому крайне важно для предприятия организовать систему управления денежными средствами, целью при планировании которых должен стать переход от операционного планирования в финансовое.

В настоящее время на российских предприятиях планирование денежных средств происходит крайне неэффективно. Например, многие предприятия при планировании денежных потоков в бюджет движения денежных средств включают суммы всех бартерных операций, дебиторской и кредиторской задолженностей, в том числе безнадежных. Лишь небольшое число предприятий знакомы с технологией перевода отгрузки готовой продукции в приток денежных средств через коэффициенты инкассирования. В большинстве компаний не налажена работа бюджетного комитета и отсутствует технология внесения корректировок в бюджет движения денежных средств.

- Использование прямых и накладных затрат, а не переменных и постоянных; не используются показатели <вклад на покрытие>, <операционный рычаг>.

Как правило, на российских предприятиях в планово-экономических отделах традиционно используется калькуляция полной себестоимости, в основе которой лежит разделение затрат на основные и накладные. Для среднестатистических промышленных предприятий с большой номенклатурой выпускаемой продукции наиболее целесообразным является ведение системы учета затрат по принципу директ-костинга с делением затрат на переменные и постоянные, расчетом маржинального дохода, уровня операционного рычага и с использованием усеченной калькуляции себестоимости продукции.

- Низкая культура анализа достижения целей. Получение прибыли часто является единственной целью

компании.

Одной из главных ошибок на предприятиях является отсутствие стратегических целей развития, разбитых и закрепленных за каждым структурным подразделением компании. Важным моментом здесь будет постановка такой системы управленческого учета, которая бы сделала прозрачными данные по достижению этих целей. В настоящее время среднее промышленное предприятие не обладает грамотно разработанной стратегией развития и не всегда может точно сказать, какие показатели (кроме прибыли) отслеживаются и анализируются в центрах ответственности, а иногда и не имеет этих центров ответственности вообще.

Таким образом, российские предприятия в настоящее время являются неконкурентоспособными и несостоятельными, чтобы принимать эффективные управленческие решения для выживания компании в жесткой конкурентной среде. Поэтому одним из главных решений существующих проблем для большинства компаний будет разработка и успешное внедрение системы контроллинга.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ИЛИ КОНТРОЛЛИНГ?

В немецкой концепции управления <контроллинг> (более широкое понятие) включает в себя <управленческий учет>, а согласно американскому подходу <управленческий учет> приравнивается к немецкому <контроллингу> и содержит функции по выработке стратегий управления компанией. Поскольку в настоящее время в России не существует однозначно воспринимаемого понятия <управленческий учет>, мы рассмотрим концепцию контроллинга, которая тождественна американской системе управленческого учета.

Система контроллинга - это интегрированный управленческий подход, который объединяет элементы планирования, реализации и контроля функционирования стратегий развития и управления бизнесом. Также данный подход предполагает постоянный мониторинг и всесторонний анализ не только внутренней деятельности и ресурсов предприятия, но и (что не менее значимо) анализ внешних аспектов функционирования компании - поставщиков, покупателей, макроэкономических факторов, политики государства, изменений нормативно-правовой базы и др. (рис. 1).

Управленческий учет выступает составной частью контроллинга и является связующим звеном между процессом управления и учетным процессом.

В настоящее время на многих российских предприятиях управленческий учет ассоциируется с системой учета затрат и распределением их по центрам финансовой ответственности. Несомненно, роль учета затрат на предприятии очень важна для целей анализа и калькуляции себестоимости продукции и тем самым влияния на прибыль компании. Однако эта ассоциация не совсем правильна, так как главной целью управленческого учета является ориентация управленческого процесса на достижение стратегических и тактических целей предприятия, и поэтому система управленческого учета должна охватывать все службы предприятия и весь спектр его деятельности.

Управленческий учет включает в себя систему учета и управления затратами, систему оценочных и сравнительных показателей деятельности предприятия, которые выражаются в системе управленческих отчетов (рис. 2). Управленческая отчетность должна содержать полный комплекс информации о фактических, плановых и прогнозных показателях функционирования как предприятия в целом, так и его структурных подразделений, а также необходимую информацию о внешнем окружении предприятия, на основании которой руководство предприятия свое-временно и эффективно принимает стратегические, тактические и оперативные управленческие решения.

Ошибкой многих предприятий является попытка заменить управленческий учет модифицированной системой бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет является основной информационной системой предприятия, и его цель состоит в учете затрат, калькулировании себестоимости продукции и услуг, подведении итогов хозяйственной деятельности за определенный прошлый период и предоставлении бухгалтерской отчетности для внешних пользователей (налоговых органов, инвесторов, акционеров, банков-кредиторов и др.).

В России предприятия не заинтересованы в объективном освещении своей деятельности по отношению к внешним пользователям, так как высокие доходы и прибыли могут привлечь внимание налоговых органов и структур, занимающихся скупкой предприятий. Поэтому в бухгалтерской отчетности многие предприятия искажают финансовые показатели путем занижения прибыли и тем

самым минимизируют налоговые платежи. Очевидно, что такая финансовая отчетность не предоставляет руководству компании целостной и объективной информации о функционировании предприятия и не может обеспечить руководству возможности оперативно и эффективно принимать управленческие решения. Поэтому главным результатом управленческого учета должна быть максимизация полезности бухгалтерской информации для повышения общего уровня и качества управления предприятием.

Управленческий учет ориентирован не на учет прошедших событий, а на оперативный учет, планирование и прогнозирование будущей деятельности предприятия. Система управленческого учета, в отличие от бухгалтерского учета, генерирует данные как в финансовых, так и нефинансовых измерителях. Управленческий учет направлен, прежде всего на внутренних пользователей в лице высшего руководства компании и руководителей подразделений и должен наиболее полно и достоверно отражать специфику конкретного предприятия и его финансово-хозяйственной деятельности.

КТО ОТВЕЧАЕТ ЗА РАЗРАБОТКУ И ВНЕДРЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА?

В процессе постановки управленческого учета предприятию необходимо сформировать специальную команду лиц, ответственных за эффективное внедрение системы управленческого учета. Здесь очень важна роль высшего руководства компании, которому необходимо помочь сформулировать требования к конечному результату управленческого учета - управленческой отчетности. Таким образом, каждое конкретное предприятие может ставить систему управленческого учета, исходя только из своих целей и видения перспектив развития.

Как правило, сегодня на российских предприятиях процесс разработки и внедрения системы управленческого учета возглавляет финансовый директор либо главный бухгалтер, а различные функции ведения управленческого учета и обеспечения руководства соответствующей отчетностью возлагаются на экономистов структурных подразделений компании. Эффективность такого подхода неоднозначна. В различных компаниях нет единого понимания роли финансистов в системе управленческого учета.

Одной из распространенных ошибок является полная передача функций по организации и ведению управленческого учета главному бухгалтеру предприятия. На российских предприятиях главный бухгалтер ответственен прежде всего за налоговый учет, поэтому его деятельность направлена главным образом на предоставление финансовой отчетности налоговым органам и оптимизации налоговых платежей. Более того, ответственность главного бухгалтера за налоговый учет попадает сразу под несколько статей Уголовного кодекса РФ. Следовательно, если главный бухгалтер в компании будет возглавлять службу по управленческому учету, то приоритетной задачей станет именно налоговый учет. Главный бухгалтер начнет механически переносить принципы налогового учета на подготовку внутрифирменной управленческой отчетности, которая не сможет предоставить руководству фирмы адекватную и реально полезную информацию для принятия управленческих решений.

Управленческий учет - это прежде всего стратегический учет, связанный с выработкой системы контрольных показателей и с распределением ответственности по центрам учета. Очевидно, что главный бухгалтер не в состоянии выработать стратегию для всех центров финансовой ответственности (например, разработать стратегию эффективного сбыта продукции предприятия) и тем более контролировать выполнение отчетных показателей по каждому центру учета.

При организации и внедрении системы управленческого учета крайне важно правильно организовать бизнес-процессы на предприятии. Бизнес-процессы представляют собой определенные типы хозяйственной деятельности, и управленческий учет в значительной степени зависит от их технологии. Главный бухгалтер, как правило, не способен грамотно выделить и создать отдельные бизнес-процессы, а также разработать для каждого из них определенные формы и методы управленческого учета.

Таким образом, делегирование главному бухгалтеру функций по постановке и ведению системы управленческого учета будет искажением его подлинных должностных обязанностей и полномочий. Главный бухгалтер хоть и выполняет важные и неотъемлемые функции, его нельзя рассматривать в качестве лица, уполномоченного принимать окончательные стратегические решения.

В свою очередь, основными обязанностями начальника финансового отдела являются привлечение

инвестиций и управление денежными средствами предприятия. Начальник финансового отдела еще более, чем главный бухгалтер, далек от оперативного управления предприятием.

Опыт российских предприятий показывает, что в настоящее время во многих компаниях элементы управленческой отчетности строятся на базе финансовой отчетности, информации аналитики счетов и первичных документов, еще не проведенных через бухгалтерию. Также для составления управленческой отчетности используется такая количественная и качественная информация, как планово-экономические показатели, рыночные показатели (включая информацию о конкурентах, покупателях и заказчиках, доле, объемах и состоянии рынка), данные Госкомстата РФ и другие нефинансовые показатели структурных подразделений предприятий. Поэтому представляется важным распространение функций ведения управленческого учета не только на финансовый отдел и бухгалтерию, но и на службы, осуществляющие основной вид деятельности предприятия.

Это обусловлено тем, что финансовая информация должна быть направлена на рост эффективности сбыта, рекламы, повышения качества продукции, мотивации и производительности труда. Финансовый директор должен не только контролировать выполнение ключевых показателей деятельности, но и предоставлять руководителям основных подразделений информацию для осуществления ими функций управления.

Наиболее оптимальным решением для эффективной разработки и внедрения управленческого учета на предприятии является создание специального структурного подразделения, руководитель которого по статусу будет не ниже статуса главного бухгалтера.

Служба управленческого учета должна создать операционную бизнес-модель функционирования предприятия, на основе которой будет производиться будущее принятие решений и управление компанией. Эта бизнес-модель должна быть направлена на создание адекватной информационно-аналитической базы, интеграцию методов управления в единую систему, что в итоге будет способствовать росту производительности труда, повышению прозрачности системы управления предприятием, более оперативному получению финансовых данных, а также увеличению уровня конкурентоспособности и качества менеджмента компании.

Функции главного бухгалтера в системе управленческого учета видятся прежде всего в ведении учета и контроля ресурсов предприятия, составлении отчетности по итогам финансово-хозяйственной деятельности и ее интерпретации.

Проблемой развития управленческого учета в России является дефицит квалифицированных и опытных кадров, специализирующихся на управленческом учете, а также отсутствие стандартизации и методологической базы составления и ведения управленческой отчетности. Возникает также проблема подготовки и найма персонала по управленческому учету. Наиболее целесообразным при этом является аутсорсинг подготовки и обучения кадров. Необходимо постоянное прохождение курсов повышения квалификации, квалификационная аттестация и сертификация специалистов.

В целях успешной постановки и ведения управленческого учета в крупных компаниях могут создаваться специальные подразделения контроллинга, действующие на постоянной основе и обеспечивающие организацию и развитие, администрирование и аналитические функции системы управленческого учета. Для средних предприятий при внедрении системы контроллинга целесообразнее будет прибегнуть к помощи внешних консультантов.

Постановка управленческого учета - сложная задача, которая часто происходит в рамках реорганизации всей компании и реинжиниринга бизнес-процессов. Максимальная полезность информации системы управленческого учета будет зависеть от многих факторов:

- были ли грамотно выделены и учтены цели предприятия и стратегии их достижения при разработке системы управленческого учета;
- правильно ли выбраны центры финансовой ответственности;
- соответствует ли технология бизнес-процессов задачам компании и планируемой системе управленческого учета;
- правильно ли выбрана система распределения накладных затрат;
- как налажены горизонтальные связи и распределена система ответственности по сбору информации и составлению бюджетов;
- какая система мотивации персонала принята в организации.

Работа профессиональных консультантов обеспечивает признанное качество используемой

методологии, привлечение исполнителей с опытом подобных работ в других компаниях и, что немаловажно, независимость всей работы от решения всевозможных политических конфликтов и внутренних проблем предприятия. Очевидно, что внедрение системы управленческого учета всегда неизбежно влечет за собой определенные изменения в организационной структуре и в практике работы предприятия в целом. Нередко это вызывает внутренние конфронтации и конфликты, связанные с перераспределением должностных обязанностей, перемещением сотрудников, сопротивлением рабочего коллектива нововведениям. Поэтому преимущество работы сторонних специалистов, кроме профессионального опыта и знаний, заключается еще и в том, что они не имеют личных интересов в штате предприятия-клиента и работают непредвзято.

В итоге результаты, полученные от внедрения системы управленческого учета, позволят достигнуть главной цели предприятия - повышения качества управления организацией, ведь в современных условиях только то предприятие может успешно функционировать на рынке, у которого затраты и результаты деятельности будут полностью определяться степенью эффективности управления, объемом и качеством работы каждого структурного подразделения и каждого сотрудника.
