

Кто и как должен заниматься управленческим учетом?

Черненко Анастасия

БИГ

Раздел управленческой науки, который обеспечивает руководителя всей необходимой информацией для принятия решений, называется управленческим учетом (УУ).

Возможно ли построить такую систему управленческого учета, чтобы она действительно обеспечивала сбор, регистрацию, хранение и предоставление информации для руководителя в виде, удобном для принятия управленческих решений?

КАДРЫ - ВАЖНЫЙ ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ УУ

<У меня есть мечта, мечта руководителя, - однажды сказал руководитель крупного компьютерного салона в Москве. - Я хочу сидеть перед своим компьютером, и чтобы у меня на мониторе была одна большая зеленая кнопка. Если вся кнопка зеленая, значит, в моей компании все работает правильно, сбоев нет. Если кнопка с одного края начинает краснеть, то это означает, что какая-то операция прошла неправильно, и чем краснее кнопка, тем большие проблемы могут возникнуть в компании. Хочу, чтобы от этой кнопки можно было проследить деятельность компании сквозным образом до мельчайших деталей. Такая вот интегрированная система.

Если бы у меня была такая кнопка, я бы не занимался все время решением проблем и <тушением пожаров>, а смотрел бы на кнопку и придумывал стратегию для компании>. А вы хотите иметь зеленую кнопку?

В постановке управленческого учета, как и в любом другом проекте, есть две составляющие.

Первая - это комплекс задач: как внедрить систему управленческого учета в компании, кто будет выполнять учетные функции, когда должны появляться управленческие отчеты.

Вторая - непосредственно сами финансовые технологии: составление финансовых и операционных управленческих отчетов, методы группировки и оценки управленческих данных, анализ данных, принципы отражения текущих операций в управленческом плане счетов.

Те принципы построения системы УУ, которые применяются сейчас, уже превосходят только задачи учета. Мы говорим уже о системе управления информацией в компании как о неотъемлемой части системы управления в целом.

Поскольку при постановке учета необходимо сочетание как финансовых, так и нефинансовых технологий, то в проекте должны участвовать люди, способные легко отличить дебет от кредита, а также специалисты, имеющие опыт управления проектами и знающие информационные технологии.

Можно и нужно ли поручать постановку УУ бухгалтеру? Практика показывает, что такое сочетание обязанностей не является правильным и в некоторых случаях может принести вред компании.

Представьте, у вас есть хороший бухгалтер. А бухгалтерия, надо сказать, является одной из самых занятых служб в компании. И еще, бухгалтерия - это единственная служба в компании, которая подчиняется прежде всего Министерству финансов и только потом генеральному директору. В своей работе бухгалтер обязан соблюдать букву инструкции, требовать правильность оформления первичных документов и считать прибыль с точностью до копейки.

Когда мы ведем речь об УУ и соответственно управленческом бухгалтере, то применяем совершенно другие категории. От управленческого бухгалтера требуются как можно более оперативная информация, финансовые оценки и прогнозы. Точность допустима очень приближительная. На встрече с руководителем службы УУ одной из

крупнейших российских компаний автору было сказано: <Нам хотя бы порядок цифр определить, когда мы составляем отчет и прогноз о движении денежных средств. Плюс-минус 500 тыс. долл. значения не имеют>. Само мышление бухгалтера и управленческого бухгалтера-экономиста абсолютно разное и должно быть разным.

Что будет, если руководитель решит объединить бухгалтера и управленческого бухгалтера в одном лице? Он скорее всего получит <мутанта>. Если у вас классный бухгалтер или экономист, то, пытаясь навязать несвойственное им мышление, директор рискует потерять хорошего специалиста.

Даже в самой крупной компании команда по постановке УУ не должна превышать 7 человек (вспомните правило Александра Македонского или законы Паркинсона). Идеальная команда постановщиков управленческого учета будет состоять как минимум из финансиста, специалиста по информационным технологиям, менеджера (project manager, специалист по инжиниринговым технологиям) и, естественно, генерального директора.

Сразу нужно сказать, что проект, ведущийся без прямого участия первого лица компании, обречен на неудачу практически со 100%-ной вероятностью. Как консультанты, мы никогда не начинаем проект, если в нем не участвует первое лицо. Это, как правило, только бесполезная трата времени и денег клиента.

Почему же так необходимо участие первого лица?

Во-первых, при постановке системы УУ структура управления компанией подвергается естественным изменениям: у сотрудников появляются новые функции, связанные с процессом учета и составлением отчетов, идет упорядочение движения информации внутри компании.

Во-вторых, руководитель является самым главным пользователем управленческих отчетов, которые настраиваются непосредственно под потребности и пристрастия конкретного руководителя.

И наконец, в-третьих, как проведение любых изменений в организации, внедрение системы УУ вызовет естественное сопротивление сотрудников организации. Это нужно понимать и к этому нужно готовиться. Сотрудники будут противодействовать проведению любых нововведений в компании (этот эффект действует в менеджменте без исключений и носит название <сопротивление изменениям>).

Поэтому для внедрения проекта нужны жесткая политическая воля и соответствующие полномочия - такое сочетание имеет только первое лицо компании.

С ЧЕГО НАЧИНАТЬ ПОСТАНОВКУ УУ?

Степень регуляризации учетных технологий крайне невелика. Сложно сказать сразу, правильно ли составляется управленческий баланс или операционный отчет о накладных расходах в компании, так как система УУ крайне специфична в каждой компании, тем более если принять во внимание высокую креативность российских менеджеров.

Много раз, приходя на предприятие, мы констатировали распространенный диагноз для компаний - <изобретение велосипеда> управленческого учета. Это может быть один отчет из 50 колонок и 3240 строк, <в котором есть все>, или отчет о доходах и расходах, в котором доходы учитываются по начислению, а расходы по оплате. На практике встречаются удивительные способы учета: от откровенных ошибок из-за незнания технологий до очень интересных научных нововведений, которые хочется рекомендовать в Нобелевский комитет.

Итак, у вас в компании напряженная ситуация с управленческой информацией - или <велосипед>, или <управленческого учета нет, но очень хочется>. Что нужно делать в таких случаях?

Во-первых, отметить, что наличие системы является однозначно лучшим вариантом, чем отсутствие системы как таковой.

Во-вторых, здесь можно открыть небольшой профессиональный секрет: система УУ в том или ином виде присутствует в каждой компании, хотя, может быть, и называется по другому; руководитель так или иначе организует некую среду управленческой информации для поддержки принятия своих решений.

Сначала важно принципиально зафиксировать текущую ситуацию по управленческому учету в компании. Это проще и удобнее всего делать в стандартных шаблонах: организационная структура, финансовая структура, определение места и роли каждого сотрудника в системе управленческого учета и отчетности.

Мониторинг организационной структуры нужен, чтобы понять, кто и что делает в компании. Выражаясь бухгалтерским языком, провести всеобщую инвентаризацию, но не мебели, а подразделений, персонала и функций.

У директора надо выяснить, сколько бизнесов он ведет: <Попробуйте, г-н директор, назвать точное число продуктов, услуг и видов деятельности, на которых зарабатывает деньги ваша компания. Сколько функций связано с деятельностью вашей компании? Какие организационные звенья отвечают за то, чтобы система работала?>.

Если организационная структура отвечает на вопрос <Кто и что делает в компании?>, то финансовая структура - <Кто и сколько в компании зарабатывает и тратит?>.

Финансовая структура определяет набор ЦФУ и их соотношение с организационными звеньями, определяет тип ЦФУ (подразделение приносит в компанию доходы или осуществляет затраты). Если в вашей компании финансовая структура уже существует, сделайте простой тест на организацию УУ: проверьте, соответствует ли финансовая структура простому принципу: <Один ЦФУ - как минимум один управленческий отчет>.

Основы учета на Западе преподают в средней школе. У нас желающие могут (на выбор) пройти двухнедельные курсы бухгалтера или проучиться в вузе 5 лет. Но вне зависимости от времени и места обучения искусству учета, первое, с чего начинается познание учета, - это определение того, что учет собой представляет.

Учет - это первичное наблюдение, текущая группировка, стоимостная оценка и итоговое обобщение.

- Чтобы учесть что-либо, нужно для начала собрать информацию - первичное наблюдение. В бухгалтерском учете этот процесс регламентирован требованиями к оформлению первичных документов. В управленческом учете таких строгих правил нет.
- Далее, необходимо собранную информацию сгруппировать либо по счетам управленческого учета, либо, если мы ведем учет не только в стоимостных показателях, по регистрам управленческого учета. К примеру, учет организационной структуры (информация, необходимая для каждого руководителя) осуществляется по регистрам:
 - направления деятельности, продукты и услуги;
 - функции обеспечения;
 - функции менеджмента;
 - организационные (исполнительные) звенья.

Регистры управленческого учета служат для удобной классификации управленческой информации по объектам учета. Можно посмотреть применяемые способы группировки информации по регистрам (см. рисунок).

- Следующий шаг - необходимо оценить информацию. В управленческом учете применяется более широкий спектр приемов финансовой оценки, нежели в бухгалтерском учете. Например, в соответствии с Международными стандартами финансового учета можно оценивать ресурсы по исторической (фактической) стоимости; амортизируемой стоимости; текущей стоимости. Поскольку управленческий учет ведется не только в стоимостных показателях, то для таких показателей применяются иные, нефинансовые, методы оценки.

- Последний шаг в процессе учета - это итоговое обобщение. Этап итогового обобщения

представляет собой процесс составления отчета. Для управленческого учета этот этап является если не самым важным, то самым заметным. Фактически отчетность - это верхушка айсберга системы УУ, которая <появляется> для руководителя. Для руководителя важны именно достоверные и своевременные отчеты. Они, с одной стороны, - результат работы всей системы УУ, а с другой стороны, в них отражаются результаты управленческих решений, принятых руководителем. Каждое управленческое решение так или иначе найдет свое отражение в управленческом балансе или управленческом отчете о прибылях и убытках.

Итак, процесс учета единообразен, что бы ни учитывалось - гвозди на складе или ценные бумаги в депозитарии, - необходимо собрать информацию, сгруппировать по однородным признакам, оценить ее и составить на ее основе отчет.

А как проходит процесс учета в вашей компании? Что вы учитываете? Кто собирает информацию, группирует и оценивает ее? Кто составляет отчеты?

Последовательные ответы на эти вопросы, записанные в соответствующем формате, дают описание системы управленческого учета компании.

БИЗНЕС ИЗМЕРЯЮТ ДЕНЬГАМИ

Может показаться, что слишком много внимания уделяется организации учета и недостаточно технологиям и методам учета, денежным показателям, финансовой, управленческой отчетности компании, т.е. на вопросы <Что и кто есть в системе УУ?> мы ответили достаточно подробно и вроде бы упустили вопрос <Как?>.

Как мы ведем учет, напрямую зависит от того, что мы учитываем. Традиционно компании больше внимания уделяют УУ в привычном его понимании, т.е. учету активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Это на Западе называется <финансовым учетом>, но без опубликования отчетности для внешних пользователей.

Как международные стандарты (МСФО), так и национальные (GAAP), представляют собой набор принципов, правил и методов ведения учета таким образом, чтобы компания в конце отчетного года публиковала достоверную финансовую отчетность.

Если вы - внешний инвестор, то для вас никакого значения не имеет, как ведется учет, даже если учет в компании не ведется совсем. Главное - чтобы компания при этом была способна составлять такую отчетность, которая правильно бы отражала ее деятельность. А для того чтобы проверить, насколько финансовая отчетность достоверна, существуют аудиторы.

В России с управленческим учетом ситуация аналогичная. При его постановке рекомендуется выбрать один из общепризнанных стандартов (МСФО, US GAAP, российский бухучет) и на его основе составить инструкции, положения и регламенты по ведению управленческого учета.

В своей практике при постановке УУ мы рекомендуем нашим клиентам использовать как основу Международные стандарты финансовой отчетности. Во-первых, Международные стандарты несут самые передовые бухгалтерские и финансовые технологии; во-вторых, российский бухгалтерский учет так или иначе находится в процессе реформирования в сторону соответствия Международным стандартам. Для компании в любом случае полезно ознакомиться с МСФО даже для того, чтобы знать, что нас ожидает в будущем.

Типовой набор положений по управленческому учету выглядит следующим образом:

- Общие положения и принципы управленческой отчетности.
- Основные средства.
- Запасы (товарно-материальные ценности).
- Управленческий отчет о движении денежных средств (ОДДС).
- Управленческий отчет о прибылях и убытках/управленческий отчет о доходах и

расходах (ОДР).

- Управленческий баланс (УБ).
- Операционные отчеты.
- Доходы и выручка.
- Расходы и затраты и др.

Можно сказать, что каждое положение представляет собой подробное описание учетной политики компании по определенному объекту учета, в котором необходимо как минимум отразить:

- цели и задачи учета данного объекта ОС;
- условия признания в учете;
- момент признания;
- методы оценки;
- используемые счета (если учет в компании ведется с применением управленческого плана счетов);
- описание документооборота по данному объекту учета;
- раскрытие информации в отчетности, организационный и временный регламент учета и отчетности.

Положения для каждой компании сугубо индивидуальны, но существуют некоторые общие моменты, к примеру, для предприятий одной отрасли. Крупные компании, как правило, применяют больший набор инструментов, чем малые и средние. Соответственно положения по управленческому учету для средних предприятий построены сложнее, чем для крупных и мелких.

И еще на один важный момент хотелось бы обратить внимание. Именно положения являются связующим звеном между процессными и финансовыми управленческими технологиями. Именно их сочетание дает интегрированное решение в управленческом учете.

По каждому объекту учета в положении необходимо отразить не только финансовые технологии (методы оценки, проводки, первичные документы, отчеты), но и процесс учета: кто и когда будет вести учет; организационный и временный регламент.

<ЗЕЛЕНАЯ КНОПКА> - МЕЧТА ИЛИ РЕАЛЬНОСТЬ

Когда вы успешно разработали все положения и регламенты, создали на бумаге систему УУ, встает вопрос: как внедрить ее в компании, как заставить заработать этот механизм? Если разработка модели учета в компании проходит до трех месяцев, то последующая адаптация компании к новым компонентам в системе управления имеет срок не менее одного года.

Если государство решает установить новые правила для своих граждан, то что оно делает? Разрабатывает и принимает закон, утверждает его с такой-то даты. Все внедрения новшеств в компании проходят с различными вариациями по такому принципу. Если в компании идет постройка системы УУ, то необходимо разработать регламент, утвердить его и сделать законом для компании. И установить систему контроля.

Современная наука управления персоналом предоставляет достаточно импульсов и методов для мотивации сотрудников к выполнению новых для них функций и обязанностей, так же как и методов контроля.

Например, в японском менеджменте есть такой подход: когда квалифицированный сотрудник делает трижды одну и ту же ошибку (если это не откровенный саботаж), дело скорее всего в неправильной организации процесса.

Если в системе УУ вашей компании заложены противоречивые элементы, несмотря на все усилия по внедрению, система работать не будет. Если в государственном законе не прописаны механизмы его функционирования и контроля, то самый законопослушный

гражданин не сможет и не будет его выполнять. Если система УУ не выверена относительно механизмов действия и контроля, то заставить работать эту систему вы не сможете, несмотря на самые авторизированные методы внедрения.

Создать регламенты, ознакомить сотрудников, обучить их, установить как закон для компании и последовательно следить за его выполнением - задача, требующая от руководителя настойчивости, но не запредельных усилий и перенапряжения всех управленческих ресурсов компании. На прак-

тике автору приходилось видеть достаточно успешные компании, в которых во время внедрения проекта постановки учета, которое может длиться около года, весь оперативный руководящий состав, включая генерального директора, финансового директора и главного бухгалтера, практически отстранялся от обычной работы, <скидывая> ее на своих заместителей, чтобы внедрить систему УУ.

Может себе это позволить коммерческая компания, работающая на агрессивном рынке? Это слишком большой риск. Поэтому, пусть это покажется несколько банальным, постановку управленческого учета в компании лучше сразу делать правильно.

Единовременное внедрение сложных решений в менеджменте практически никогда не бывает успешным.

В компании нельзя построить сложную систему, если люди не умеют делать простых. Существует единственный способ построения интегрированных решений, доказавший свою эффективность, - это разбивка сложной задачи на множество простых.

Простые задачи в менеджменте может решить каждый сотрудник. Сложные задачи - под силу гениям. И рациональнее будет распределить множество простых задач между множеством сотрудников, а гениев загрузить разработкой нового продукта, освоением новых рынков и другими, более интересными и перспективными задачами.
