

2.2. ВОПРОСЫ ПОСТАНОВКИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

Буряк Е.Б., аспирант, кафедра Бухгалтерского учета

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), г. Ростов-на-Дону

В статье рассматривается один из вариантов постановки системы управленческого учета в коммерческой организации производственной сферы. Автором предложена иерархическая структура предприятия по центрам ответственности и сегментам бизнеса, которая призвана оптимизировать процесс управления и улучшить качество и оперативность принимаемых управленческих решений.

Перед каждым собственником крупного и среднего бизнеса рано или поздно встает вопрос о необходимости внедрения системы управленческого учета. По мнению К. Друри, «...управленческий учет – это предоставление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций» [2, с.13]. На сегодняшний день – многие предприятия признали его необходимость и уже успешно его применяют, другие только думают о внедрении. Но если руководство предприятия пришло к выводу о том, что управленческий учет все же необходим, то начать нужно будет прежде всего с анализа существующего взаимодействия бухгалтерской службы и других подразделений (планово-экономической, коммерческой):

- оценить степень регистрации финансовой и нефинансовой информации о хозяйственной деятельности организации ее службами;
- изучить, какие данные бухгалтерского учета подвергаются корректировке;
- выявить возможность корректировки учетных данных в прошедших периодах;
- определить способы обобщения учетных данных по всем видам хозяйственной деятельности.

Полученные данные необходимо проанализировать совместно всеми службами, определить недостатки работы подразделений и способы взаимодействия. Также для успешной организации управленческого учета нужно последовательно определить:

- цели и задачи системы управления;
- финансовую и организационную структуру;
- систему учета затрат;
- рабочий План счетов;
- наличие программного обеспечения для управленческого учета;
- форму представления информации заинтересованным пользователям.

Начнем с первого аспекта – определения цели и задач управленческого учета. В каждой конкретной организации внедрение системы управленческого учета будет иметь свои специфические особенности. Это будет зависеть от отрасли, размера организации, технологических особенностей производства и других факторов. Важность управленческого

учета не ставится под сомнение, поскольку в его функционал включается:

- управление затратами;
- планирование деятельности (текущей, финансовой, инвестиционной);
- прогнозирование, сбор и аккумулирование информации за отчетный период;
- составление управленческой отчетности;
- внутренний контроль;
- анализ полученных данных;
- принятие управленческих решений.

Организация управленческого учета – это проект, который требует больших инвестиций, и поэтому как его организации необходимо подходить как к первоочередной задаче. Для эффективного внедрения системы управленческого учета вначале следует:

- определить цели внедрения данной системы;
- создать рабочую группу, которая будет заниматься разработкой классификаторов, бюджетов, форм отчетности, внутренних нормативных документов, регламентирующих порядок составления и представления отчетов, а также этапы и сроки внедрения системы управленческого учета в организации.

Для того чтобы система управленческого учета успешно функционировала в организации, необходимо решить ряд задач, в частности:

- представить деятельность предприятия в виде взаимосвязанных сегментов;
- определить внутреннюю структуру предприятия;
- выявить службы, на которые должны быть возложены обязанности ведения управленческого учета и функции менеджмента;
- исследовать формы взаимодействия бухгалтерского (финансового) и управленческого учета;
- выбор методов признания доходов и расходов.

Исследование и анализ представленных взаимосвязанных задач являются целью данного исследования.

Правильно организованный процесс управления является гарантом успешности функционирования организации, а управленческий учет – его своеобразным информационным базисом. Рассмотрим предложенные задачи, а именно к представлению деятельности предприятия в виде взаимосвязанных сегментов. Эта задача – не из простых, поскольку от того, каким образом будет решен вопрос о сегментации в организации, зависит дальнейшее функционирование всей системы управленческого учета:

- организация процесса учета, внутреннего контроля, бюджетирования;
- составление управленческой отчетности;
- анализ деятельности подразделений.

Говоря иначе, это скажется на том, какой в целом будет модель управленческого учета, и насколько достоверна будет ее информация.

Примерами сегментов на предприятиях могут быть заказы (на промышленных предприятиях с серийным производством), переделы (в текстильной промышленности) и т.д. Выбор сегмента на предприятии будет напрямую зависеть от технологических особенностей производственного процесса. Такое деление предпринимательской деятельности на сегменты позволяет правильно организовать процесс бюджетирования, осуществлять контроль за каждым из них, а также вовремя выявлять отклонения от плана и принимать корректирующие мероприятия. В данном

случае выполняется первая функция управленческого учета – планово-аналитическая.

Другой его функцией является контрольно-мотивационная. Здесь организационные сегменты представлены в виде центров ответственности (ЦО) (доходы, затраты, прибыль). Из этого можно сделать вывод, что сегмент организации представляется одновременно в двух проекциях: информационном и организационном. Например, тацкий передел, который является, с одной стороны, информационным сегментом текстильного предприятия, с точки зрения организационного аспекта может быть представлен как центр затрат.

В современной системе хозяйствования наиболее распространенной является структуризация бизнеса на ЦО, т.е. по организационному признаку. В этом случае необходимо более подробно рассмотреть данный вопрос. По мнению М.А. Вахрушиной, «...независимо от размера структурного подразделения в управленческом учете выделяют четыре типа ЦО: центры затрат, центры доходов, центры прибыли, центры инвестиций» [1, с. 13].

ЦО представляют собой сегмент организации или направление его деятельности, ответственность за результаты по которому может быть возложена на несколько структурных подразделений, возглавляемых менеджером, обладающим делегированными полномочиями и отвечающим за результаты этого сегмента [3, с. 77].

Центр затрат – организационная единица, или область деятельности, где целесообразно накапливать информацию о затратах на приобретение активов и расходах; как правило, это структурные подразделения низшего уровня, не обладающие относительной самостоятельностью, например производственный участок, бригада, цех [6, с. 62].

Центр доходов – это сегмент организации, где менеджер несет ответственность только за получение доходов. Такие ЦО выделяют в тех организациях, где есть потребность в стимулировании объемов реализации.

Как показывает практика, центры затрат и доходов достаточно часто применяются на российских предприятиях, однако условия жесткой конкуренции показывают, что этого недостаточно в процессе управления. В данном случае, речь идет о выделении такого сегмента в организации, как центр прибыли.

Центр прибыли – сегмент, включающий и затраты и доходы. Руководитель данного сегмента наделен большими полномочиями для маневрирования: он может контролировать отпускную цену, статьи производственных затрат, объем реализации. В этом случае единственным критерием успешности служит размер полученной прибыли.

Центр инвестиций – сегмент организации, включающий в себя все ресурсы предприятия. Руководство данного сегмента принимает решения относительно дальнейшего развития организации: сокращение финансирования неэффективных направлений деятельности и вкладывание средств в наиболее рентабельные. Данный сегмент обладает наибольшими полномочиями при приеме управленческих решений.

Для более детального рассмотрения возможной структуры организации системы управленческого

учета, рассмотрим на примере конкретного предприятия отрасли машиностроения, занимающегося производством сельскохозяйственной техники.

На основе анализа экономической литературы организацию можно представить как групп индивидов, деятельность которых сознательно координируется для решения общих для них задач [4, с. 7].

В данном исследовании предлагается разработанная автором структура организации управленческого учета на предприятии, на основе взаимосвязанных показателей. Предлагаемая структура позволит руководству организации получать достоверную информацию о деятельности каждого подразделения и о предприятии в целом, на основе формируемых отчетов на каждом уровне ЦО. Например, на предприятии в качестве ЦО можно выделить производственные цеха. Как правило, деятельность отдельного цеха касается изготовления определенного вида продукции, в связи с чем данный выбор будет наиболее удачным. Центр прибыли необходимо расположить на более высоком иерархическом уровне, чтобы не было пересечения интересов двух и более ЦО. В этом случае рост прибыли одного подразделения не станет причиной ухудшения результатов другого подразделения.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что деление предприятия на сегменты и ЦО имеет существенное значение. Основной целью любой коммерческой организации является получение прибыли, а соответственно именно этот сегмент будет определяющим.

Для создания более оперативной системы организации управленческого учета и внутренней отчетности на предприятии производственной сферы предлагается представить структуру предприятия в следующем виде (рис. 1).

Первый уровень (низший) – выделение ЦО на уровне бригад. Например, ЦО 1 (бригада 1, ответственный за составление отчетов своего уровня – бригадир Иванов И.И., бригада 2 и т.д.) с закреплением сроков представления ими отчетов в графике документооборота для целей управленческого учета и т.д.

Второй уровень – формирование ЦО на уровне цеха. Например, цех 1 включает себя несколько бригад, занимающихся производством разных деталей для создания какой-то единой конструкции. Данный уровень будет являться ЦО второго уровня и соответственно составлять отчеты, входящие в их компетенцию.

Третий и четвертый уровни – производственные отделы, в которые входят цеха. Каждому уровню ЦО будут соответствовать определенный набор отчетных форм. Все производственные отделы будут входить в отдел закупок и в отдел сбыта, поскольку в них будет формироваться информация для приобретения необходимых материалов и сведения о степени готовности изделий. На данном этапе отдел закупок будет являться центром затрат, а отдел сбыта – центром доходов.

Пятый уровень – коммерческая служба, сегмент прибыли. Она будет ответственной за предоставление информации дирекции предприятия и заинтересованным пользователям о ходе дел в организации, о получаемых доходах и понесенных расходах. Выбатывать меры по сокращению издержек произ-

водства и увеличению доходов. Данный уровень выбран неслучайно в качестве сегмента прибыли, поскольку на данной иерархической ступени структуры предприятия не произойдет столкновение интересов других подразделений.

Шестой уровень – дирекция предприятия. Данный уровень можно считать сегментом инвестиций, поскольку только управленцы высшего уровня могут принимать управленческие решения о дальнейшем развитии предприятия, основываясь на внутренних отчетах ЦО низшего уровня иерархии.

Каждому уровню необходимо разработать комплект внутренних отчетов, закрепить за ответственными и установить сроки их представления. В идеале данный процесс необходимо автоматизировать (с присвоением кодов аналитического учета) и обеспечить доступ к данной системе отчетов всех заинтересованных пользователей на разных уровнях. При этом ввод информации будет доступен только ЦО своего уровня, а отчеты будут формироваться в совокупности по ЦО и сегментам, что позволит делать выводы и предложения каждому руководителю подразделения на своем уровне и в целом по предприятию.

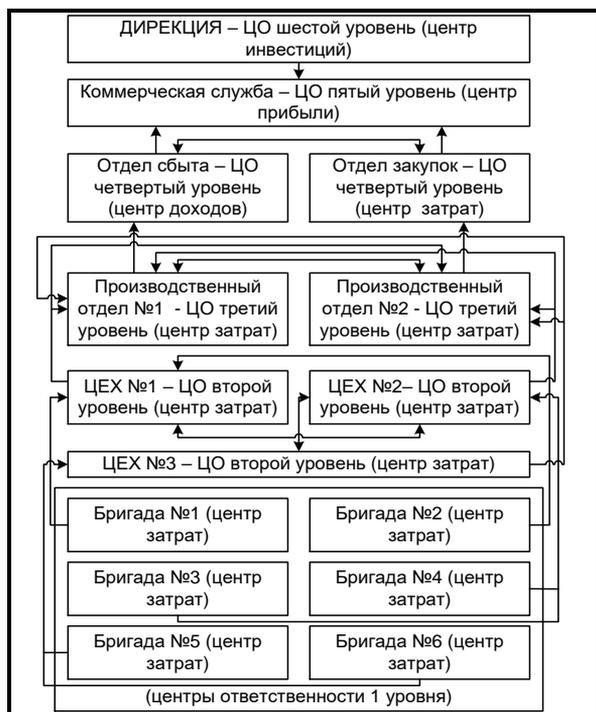


Рис. 1. Иерархическая структура предприятия по ЦО и центрам затрат

Существует три основных метода организации управленческого учета, каждый из которых имеет свои плюсы и минусы, сравнительная характеристика представлена в табл. 1. Для того чтобы выбрать, какой метод применять на предприятии, рассмотрим более подробно каждый из них.

Первый из методов – метод параллельного учета. Он дает наибольшую свободу в оформлении учетных операций. Управленческий учет полностью независим от российских положений по бухгалтерскому учету

(РПБУ), в том числе в части сроков представления отчетности. Данный метод применяется при наличии большого количества операций, не отражающих реальную картину деятельности (речь идет об оптимизации налогообложения, решении собственника и т.п.). В этом случае каждая операция отражается параллельно и независимо друг от друга в разных системах учета. Бухгалтер создает проводку в программе на основе первичного документа, подтверждающего факт хозяйственной операции, в соответствии с РПБУ, а специалист по управленческому учету формирует свою проводку (или запись) в управленческой базе данных, отражая информацию в соответствии с политикой управленческого учета.

Основная проблема состоит в том, что впоследствии не представляется возможным сопоставить финансовые результаты периода по данным бухгалтерского и управленческого учета. Еще один существенный минус: ведение учета для бухгалтерских (согласно РПБУ и российскому законодательству) и управленческих целей приводит к росту затрат.

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Метод учета	Недостатки	Преимущества
Параллельный учет	Несопоставимость данных, большие затраты на его ведение	Независимость бухгалтерского и управленческого учета друг от друга
Трансформационный учет	Неточность результатов, невозможность формирования отчета на произвольную дату	Простота применения
Последовательный учет	Сложность применения	Сокращение затрат на применение

Второй метод ведения управленческого учета – метод трансформации. Он предполагает, что в течение отчетного периода операции отражаются только в одной системе учета. В конце периода над массивом данных выполняется операция преобразования в другую систему. Наиболее часто этот метод применяется при различной методике распределения накладных расходов в бухгалтерском и управленческом учете. Метод достаточно прост в реализации, но имеет ряд недостатков:

- во-первых, невозможно сформировать отчетность на произвольную дату;
- во-вторых, вероятны отклонения отчетности во второй системе по сравнению с первичной.

Еще один из возможных рисков применения метода трансформации – отсутствие прописанного алгоритма данной процедуры. Часто бывает так, что точная схема процесса существует только в голове его автора.

Третий метод – последовательный. Метод, называемый последовательным, в деловой литературе часто путают с методом параллельного учета. При использовании этого метода каждая хозяйственная операция отражается дважды, т.е. в двух стандартах учета. Но это происходит последовательно в рамках одной информационной системы. Типичный пример: при отражении операции заполняются сначала все необходи-

мые для РПБУ реквизиты, а затем специалист по управленческому учету выставляет аналитические признаки своего учета. Возможна ситуация, когда аналитические признаки второй системы учета автоматически определяются, исходя из признаков первой. Но принципиальным моментом является то, что каждая операция несет набор аналитических признаков, позволяющий одновременно включить ее в обе системы учета. В соответствии с этим методом специалист по управленческому учету оформляет для первичного документа штамп с аналитическими признаками, которые при вводе проводки будут проставлены в системе.

При наличии внутренних стандартов отражения операций в целях бухгалтерского и управленческого учета вводить проводки может бухгалтер с навыками работы в обеих системах. Использование данного метода предполагает наличие соответствующей квалификации сотрудников как в части разработки модели учета, так и в части ее применения на практике.

Из этого можно сделать вывод, что нет универсального метода ведения управленческого учета, каждый из них имеет свои достоинства и недостатки. Однако автор придерживается метода параллельного учета, а именно ведение управленческого учета в отдельной информационной программе, но с привязкой к отчетным датам в соответствии с РПБУ. В данном случае имеется в виду возможность формирования, кроме текущих отчетов, еще и отчета на итоговую дату. Это позволит сравнивать конечные результаты из двух систем учета и делать соответствующие выводы. По нашему мнению, структура организации управленческого учета на предприятии позволит сократить трудозатраты бухгалтерской службы за счет делегирования данных функций ЦО и сделает представляемую информацию наиболее оперативной и достоверной.

Следующий вопрос, который необходимо решить, – это архитектурные аспекты организации управленческого учета. Есть два способа: централизация учета и его децентрализация, выбор каждого из них зависит от множества факторов.

При децентрализованной системе организации управленческого учета функции финансового планирования, снабжения, учета передаются производственным участкам, руководители этих единиц и становятся ЦО соответствующего уровня. Положительным аспектом этой системы является ее гибкость и оперативность в принятии решений. Однако успешное функционирование децентрализованной системы возможно только при согласованности действий подразделений при реализации основной цели предприятия. Данная система является наиболее предпочтительной для российской экономики, но ее жизнеспособность напрямую зависит от качества организации системы управленческого учета. Для внедрения предложенной системы управленческого учета за основу берутся элементы децентрализованной схемы. Положительным моментом данной системы станет полная информативность обо всех сегментах деятельности организации в разрезе направлений деятельности, для осуществления оперативного контроля и принятия правильных управленческих решений.

Таким образом, внедренная система управленческого учета позволит руководству организации:

- оперативно управлять работой предприятия;
- быстро адаптироваться в меняющихся рыночных условиях;
- повышать рентабельность и эффективность производственных процессов;
- быть более устойчивыми к изменениям во внешней и внутренней среде;
- привести все регламенты и стандарты предприятия к единой форме, что поможет правильно распределить цели для достижения стратегических задач.

Сформированную подобным образом организационную структуру предприятия для целей управленческого учета необходимо оформить в виде положения об организационной структуре. Данное положение станет внутрифирменным документом, утвержденным руководителем предприятия и главным бухгалтером. Все изменения, происходящие в финансово-хозяйственной деятельности, будут являться сигналом о необходимости внесения корректировок и дополнений в данное положение.

Еще одной первостепенной задачей, стоящей при внедрении управленческого учета, является выбор системы учета затрат и разработка рабочего плана счетов. Для этого нужно создать синтетические учетные классификаторы и модификаторы, включающие в себя кодировки как бухгалтерского учета, так и внедряемого управленческого. Счета затрат группируются и разбиваются по необходимым для выбранного метода учета аналитическим показателям. При создании рабочего плана счетов все бухгалтерские проводки по хозяйственным операциям приводятся к одному или нескольким типовым образцам. Полученные номера плана счетов будут состоять из кода ЦО, личного номера данного счета и субсчета, соответствующего счету в бухгалтерском учете.

Для того чтобы не происходило дублирование информации и составления однотипных отчетных форм, необходимо прописать в учетной политике для целей управленческого учета график документооборота и ответственных лиц в разрезе подразделений (рис. 2).

Наименование отчетной формы	Ответственные за предоставление данных, необходимых для составления форм	Ответственный за составление формы (аккумулирование информации)	Сроки составления и представление готовой формы заинтересованным лицам	Контроль за исполнением (руководитель подразделения / отдела)
1.				
...				

Руководитель организации: _____ /
 Главный бухгалтер: _____ /
 Ответственные за исполнение лица: _____ Дата

Рис. 2. Форма графика документооборота для целей управленческого учета

График документооборота для целей управленческого учета может быть составлен в виде таблицы, в которой будут указаны наименование отчетных форм, лица, ответственные за их составление и представление заинтересованным лицам, а также сроки, в которые необходимо выполнить соответствующие задачи. График документооборота для целей управленческого учета необходимо утвер-

доть вместе с учетной политикой у руководителя организации. Все лица, которые ответственны за сбор и представление информации или составление управленческих форм, должны будут расписаться в конце приведенного графика.

Предлагаемая структура управленческого учета даст возможность организовать данную систему наиболее эффективно: получаемая информация позволит получать качественную и достоверную информации на каждом уровне ЦО, посредством децентрализации учета и делегирования им учетных функций.

Литература

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2004. – 576 с.
2. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений [Текст] : учеб. ; пер. с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
3. Кизиллов А.Н. Бухгалтерский (управленческий) учет [Текст] : учеб. пособие / А.Н. Кизиллов, М.Н. Карасева. – М. : Эксмо, 2006. – 320 с.
4. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в коммерческих организациях: состояние и перспективы развития [Текст] : монография ; под ред. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 304 с. : ил.
5. Управленческий учет [Текст] : под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
6. Управленческий учет [Текст] : учеб. / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова и др.; под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 429 с. (Высшее образование).

Ключевые слова

Центры ответственности; центры затрат; центр доходов; управленческая отчетность; организационная структура; центр прибыли; центр инвестиций; методы учета; учетная политика; факты хозяйственной жизни.

Буряк Екатерина Борисовна
E-mail: buryack-yekaterina@yandex.ru

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена нарастающим интересом научного сообщества и практикующих управленцев к вопросам постановки системы управленческого учета и отчетности в организациях. На сегодняшний день многие вопросы в данной области остаются не до конца исследованными, что дает возможность для более подробного изучения.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные аспекты, связанные с вопросами пошаговой постановки системы управленческого учета в коммерческой организации производственной сферы. Автором предложена иерархическая структура предприятия по центрам ответственности и центрам затрат, которая призвана оптимизировать процесс управления и улучшить качество и оперативность принимаемых управленческих решений. Практическая значимость заключается в возможности применения данных предложений в качестве оптимизации учетно-управленческого процесса.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Лабынцев Н.Т., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), г. Ростов-на-Дону.