

РОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Дрошнева М.Д.

Филиал НАОНО «Институт бизнеса и политики»

г. Оренбург, Россия

В условиях бурного развития бизнеса в России и появления новых хозяйствующих субъектов жизнеспособность предприятия определяется не только высоким качеством реализуемых товаров и услуг, сколько высокотехнологичным уровнем организации менеджмента компании.

Менеджмент российских компаний осознал, что формирование стратегии развития фирмы должно базироваться не на домыслах и красивых модных общепринятых статистических данных, а на конкретных реальных показателях финансово-хозяйственной деятельности собственного предприятия.

Столь грандиозные задачи возможно решать на базе бухгалтерского учета, составными частями которого могут выступить: финансовый, налоговый и управленческий учет. Организациям, внедряющим в практику помимо финансового и налогового учета и ведение управленческого учета, необходимо определить объем и структуру требуемого массива исходной информации, а также методологию и методику его обработки, позволяющие экономически и организационно эффективно реализовать цели всех трех видов учета.

Решение данной проблемы усложняется тем, что правила и методы ведения указанных видов учета различны, а массивы исходной информации всех видов учета не всегда тождественны.

Следует особо отметить, что в настоящий момент времени законодательно четко регламентированы все аспекты только бухгалтерского финансового учета, налоговый учет регламентирован частично, а управленческий учет вводится только руководством предприятия.

Перед руководством предприятия при осуществлении управления постоянно стоит выбор варианта организации и использованию различных видов учета:

1. Довольствоваться только законодательно регламентированным финансовым учетом и иметь обобщенные, усредненные данные о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия и его структурных подразделениях.

2. Расширить и значительно детализировать финансовый учет с последующим использованием его данных для нужд налогового и управленческого учета.

3. Создать автономную от финансового учета систему налогового и управленческого учета, но обеспечить комплексное функционирование бухгалтерского учета в рамках этих трех систем.

Первый вариант организации учета характеризуется простотой и низкой

затратностью организации учета, а также единичными параметрами, не позволяющими менеджерам принять адекватные сложившимся обстоятельствам управленческие решения.

Второй вариант организации учета характеризуется значительной перегрузкой работников бухгалтерии избыточной информацией, усложняющей, замедляющей и дезорганизующей их деятельность. К тому же осуществление работниками не свойственной им работы ведет к полной и частичной потере эффективности использования первичных данных и расчетных показателей для принятия управленческого решения.

Третий вариант организации учета возможен в условиях осмысленности и высочайшей заинтересованности менеджеров различного уровня при внутрифирменном управлении в разработке и активном внедрении динамично меняющегося алгоритма сбора и обработки дополнительной информации внеучетного характера, подготовленной специально для решения тех или иных управленческих проблем.

Под термином «управленческий учет» понимается особая индивидуальная система внутрикорпоративного управления издержками и доходами производства, обеспечивающая максимальную эффективность использования ресурсов организации, рост ее рентабельности и положительную динамику финансовых показателей деятельности.

Система управленческого учета представляет собою комплекс взаимосвязанных элементов, включающий:

- 1) внедрение управленческого учета на предприятии.
- 2) структурирование организации на центры финансовой ответственности различного назначения и разного уровня;
- 3) обеспечение системы управленческого учета необходимой и достаточной информационной инфраструктурой;
- 4) создание прямой и обратной связи между финансовым учетом и внутренней управленческой отчетностью и управленческим учетом;
- 5) формирование учетной политики управленческого учета и бюджетирование расходов (и доходов) организации;
- 6) нормирование и калькулирование издержек производства;
- 7) проведение аналитических процедур для выработки управленческих решений на всех уровнях финансовой ответственности.

Динамично развивающаяся организация всегда находится в поиске оптимальной производственной структуры и соответствующей ей эффективной организационной структурой. Неудержимое увеличение емкости рынка, порой кардинальное изменение структуры спроса, и повышение дохода потребителя требует от управления организации молниеносных решений, затрагивающих как производственную, так и организационную структуру предприятия. Производственное реструктурирование дело необычайно сложное, требующее массу времени и средств.

Управленческий персонал всех уровней осознал полезность системы

управленческого учета и выявил пути реализации ее возможностей.

Основополагающим принципом управленческого учета является децентрализация управления, который реализуется на всех уровнях и во всех звеньях структуры финансового управления посредством:

- 1) структурирования организации на центры финансовой ответственности (ЦФО) различного назначения и разного уровня;
- 2) создания соответствующих центров финансовой ответственности;
- 3) делегирования полномочий по управлению ЦФО менеджерам-руководителям среднего и низшего звена;
- 4) закрепления за руководителями ЦФО персонифицированной ответственности за экономические результаты деятельности центра;
- 5) осуществления текущего контроля за результатами деятельности ЦФО.

При создании системы управленческого учета по центрам финансовой ответственности следует иметь в виду, что она:

- 1) функционирует либо параллельно (самостоятельно) с обычной системой бухгалтерского финансового учета, либо внедряется в нее через систему различных дополнительных аналитических счетов;
- 2) удовлетворяет информационные потребности внутреннего персонифицированного нижестоящего уровня системы управления;
- 3) позволяет контролировать издержки, доходы, прибыль и инвестиции на различных уровнях ответственности;
- 4) дает возможность оценивать работу отдельных менеджеров и центров ответственности на основе анализа отклонений;
- 5) обеспечивает функцию делегирования и ограничения свободы действий исполнителей;
- 6) играет роль сигнальной системы в механизме внутреннего управления организацией;
- 7) решает возможные задачи только при четком определении сферы ответственности отдельных менеджеров, необходимых контролируемых показателей и статей.

ЦФО по содержанию ответственности делятся на центры:

- 1) издержек, создающиеся для тех подразделений организации, в которых издержки возникают или формируются;
- 2) доходов, выделяющиеся в тех структурах управления, которые влияют преимущественно на поступление доходов в организацию и имеют при этом незначительные, четко регламентированные расходы на свое содержание;
- 3) прибыли, формирующиеся для учета за уровнем и динамикой доходов и издержек той части бизнеса, которую курируют менеджеры данного центра и отвечают за превышение доходов над расходами, т. е. такое ЦФО представляет собой симбиоз центра издержек и центра доходов;
- 4) инвестиций, предназначенные для контроля капитальных вложений во внеоборотные активы, создания и расходования средств на эти

цели.

Следует отметить, что структура центров ответственности не всегда совпадает с организационно-производственной структурой управления.

Обеспечивающая систему управленческого учета информационная структура создается на основе соблюдения следующих основных принципов:

1) персонификации планово-учетной документации, обеспечивающей динамичную консолидацию данных о результатах финансово-хозяйственной деятельности в ЦФО;

2) активного всестороннего участия менеджера центра в информационном процессе, включающего в себя определение требований и образца бланков управленческой отчетности, получение информации, ее анализ, оценка результатов своей деятельности, составление плановых показателей на предстоящий период;

3) оптимальности представления информации о результатах деятельности, которой характеризуется своевременностью представления, регулярностью поступления, простотой по форме, доступностью для понимания и первичного анализа.

Важной составной частью системы управленческого учета, обеспечивающей ее жизнеспособность и эффективность, является прямая и обратная связь. Информация для прямой и обратной связи включает финансовые и технико-производственные данные и пополняется из двух независимых источников учета: плана счетов управленческого учета и системы оперативно-технического производственного учета.

Финансовая информация для управленческого учета формируется на счетах обособленных от счетов финансового и налогового учета, включает в себя детализированные и сгруппированные данные о структуре, уровне и динамике доходов и расходов подразделений каждого ЦФО. Форма, объем и сроки ее представления регламентируются руководителями ЦФО.

При формировании рабочего плана счетов управленческого учета должны соблюдаться следующие принципы:

1) самодостаточности и обособленности счетов управленческого учета от счетов бухгалтерского финансового учета;

2) однократности введения в систему первичных данных с последующим параллельным отражением в финансовом и в управленческом учете;

3) синхронизации рабочего плана счетов управленческого учета со счетами финансового учета;

4) степени детализации формируемых данных по вводимым счетам;

5) комплексности учета совокупности влияющих факторов: особенности управленческого учета, специфики предприятия, потребности в информации для управления – по видам продукции и услуг, по ЦФО, по статьям сметы, элементам издержек и т.п.

В рабочем плане управленческого учета счета группируются на:

1) счета для учета прямых и накладных издержек (и доходов) по ЦФО с

составлением справочников по видам потребляемых материалов, топлива, по видам начисленной заработной платы, амортизации и др.;

2) калькуляционные счета для учета распределения издержек внутри ЦФО по видам выпускаемой продукции, переделам, заказам, иным калькуляционным объектам;

3) счета для учета объема выпуска продукции и продаж;

4) счета для учета структуры издержек капитальных вложений по ЦФО с учетом вида и способа проведения строительно-монтажных работ, статей сметы и иных важных признаков;

5) счета текущей прибыли по ЦФО;

б) счета учета операционных и прочих доходов и расходов по ЦФО.

Технико-производственную и организационно-экономическую информацию формируют посредством создания специализированной системы оперативно-технического производственного учета.

Для эффективного управления производственными операциями и процессами менеджерами разрабатывается и внедряется в практику служб и подразделений внутрифирменная управленческая отчетность.

При разработке внутренней отчетности должны строго соблюдаться следующие требования: целесообразность, объективность, четкость, гибкость, оперативность, периодичность, доступность, иерархичность, конфиденциальность, сопоставимость, обозримость и адресность информации, пригодность для оперативного контроля и анализа.

Современные компьютерные технологии позволяют в автоматическом режиме при наличии внесенных первичных данных обеспечить формирование текущей отчетности в режиме «запрос – отчет» и достичь высокой доступности и оперативности представления информации согласно уровню доступа потребителя. Это в свою очередь дает возможность проведения оперативного контроля, текущего анализа и своевременного принятия управленческого решения. Автоматическое использование информации непосредственно со счетов управленческого учета позволяет исключить промежуточное звено — внутреннюю отчетность или существенно ее сократить, а также минимизировать время на контроль и принятие управленческого решения.

В случае невозможности автоматизировать этот процесс необходимо применить научно обоснованную оптимальную частоту и объем представления внутренней отчетности, обеспечивающую своевременность принятия решений.

Учитывая, что управленческий учет имеет собственную цель, решает специфические задачи, обладает собственным массивом первичной информации, которая в соответствии со стоящими перед ним задачами, подлежит обработке по особым, свойственным лишь управленческому учету алгоритмам, то можно утверждать о необходимости формирования собственной учетной политики для целей управленческого учета.

Учетная политика управленческого учета представляет собой

совокупность способов ведения управленческого учета, обеспечивающих его непрерывность и преемственность и способствующих реализации возможностей его элементов: бюджетирования, собственно учета и отчетности, внутреннего управленческого контроля и управленческого анализа, в интересах внутрифирменного управления организацией. Управленческая учетная политика содержит организационный, технический и методический аспекты.

Метод «гибкой» сметы применяется при бюджетировании издержек по ЦФО. Гибкая смета составляется на основе анализа поведения постоянных и переменных издержек, ожидаемой деловой активности в конкретном ЦФО, динамики изменения объема выпуска и продажи. Она позволяет определять отклонения фактических издержек от сметных с учетом реальных изменений в соотношении с запланированными издержками по статьям при оценке значимости влияющих на показатели факторов.

В отдельных ЦФО, контролируемых материалоемкие или трудоемкие производственные процессы используют метод планирования нормативных издержек на единицу выпуска продукции (услуг) или на единицу дохода.

Непременным условием хорошо поставленной организации производственных процессов является применение норм расходов материальных ресурсов в натуральных показателях и норм трудоемкости. Натуральные нормы имеют ограниченное (только технологическое) применение, так как издержки зависят от количества и постоянно меняющейся рыночной стоимости соответствующих ресурсов. Нормативные издержки для целей управленческого учета следует планировать в стоимостном выражении с выявлением отклонений от натуральных норм (по стоимости) и от уровня цен, принятых за базу расчета нормативных издержек.

Менеджер, отвечающий за уровень издержек в данном конкретном центре, может влиять только на бонусы и скидки при экстренных, мелкооптовых закупках или, наоборот, при стабильных, крупных оптовых и регулярных закупках.

Калькуляция издержек в управленческом учете применяется для управления ценообразованием. В отличие от распространенной калькуляции издержек по полной себестоимости в управленческом учете применяется калькуляция по сокращенной себестоимости, включающей только переменные издержки, по методу «директ-кост». Переменные издержки непосредственно связаны с объемом производства и позволяют точнее калькулировать индивидуальную себестоимость. Переменные издержки формируются в производственных центрах ответственности, постоянные – в обслуживающих, коммерческих, управленческих центрах ответственности.

Раздельный учет издержек:

- 1) создает механизм оценки и анализа текущих издержек;
- 2) формирует способы покрытия издержек в различных центрах ответственности;
- 3) позволяет определить маржинальный доход (разницу между

выручкой и переменными издержками производства) и возможность его использования на покрытие постоянных расходов и формирование прибыли от деловых операций;

4) дает информацию для анализа зависимости переменных издержек, постоянных издержек и прибыли с помощью метода «критической» точки (положение, при котором сумма маржинального дохода равняется сумме постоянных расходов за данный период).

Правильная постановка цели, выработка задач, подбор адекватных методов, а также материально-техническая и психологическая подготовленность менеджеров различного уровня и позволит получить значительный экономический эффект от внедрения управленческого учета на производстве.