

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Д.А. ВОЛОШИН,

ведущий финансовый аналитик ООО «Алрома-трейд»

МГУ им. М. В. Ломоносова

Совершенствование оценки эффективности системы управленческого учета должно содействовать решению проблем в функционировании системы управленческого учета¹, которые в свою очередь препятствуют повышению эффективности деятельности предприятия в целом.

Поэтому важно перечислить основные проблемные моменты, на устранение которых и необходимо ориентировать программу по совершенствованию и развитию оценки эффективности системы управленческого учета, которая в свою очередь является предметом внутреннего аудита системы управленческого учета на предприятии².

По результатам диагностики³ систем управленческого учета и отчетности трех отечественных предприятий были выявлены наиболее характерные недостатки действующих систем управленческого учета, ограничивающие возможности принятия сбалансированных управленческих решений руководителями различных уровней. Далее представлены также рекомендации по совершенствованию системы управленческой отчетности и оптимизации обеспечивающей ее информационной базы.

В качестве приоритетных выбраны следующие направления совершенствования системы управленческого учета и отчетности:

1) совершенствование структуры, иерархии, содержания и формы представления управленческих отчетов;

2) развитие системы финансового планирования и бюджетирования;

3) разработка стратегии развития компании с последующей увязкой кратко-, средне- и долгосрочного горизонтов планирования;

4) совершенствование системы учета затрат.

Направления совершенствования системы управленческого учета на российских предприятиях

Основываясь на результатах анализа широкого круга учебно-методической литературы, публикаций и исследований, были выявлены некоторые характерные для российских предприятий недостатки систем управленческого учета и отчетности:

– ныне действующая на российских предприятиях система сводок рапортов, справок и отчетов, как правило, крайне фрагментарна, и не отвечает требованиям, предъявляемым к информационному обеспечению управления производством в настоящих условиях (полноте информации, ее сопоставимости, оперативности, точности, краткости, целесообразности и т. п.);

– отсутствует ряд конкретных форм аналитических отчетов;

– отсутствует иерархия форм отчетов для разных уровней управления. Отсутствует подробный регламент периодичности составления аналитических отчетов для различных пользователей.

В результате можно выделить рекомендуемые направления совершенствования системы управленческого учета и отчетности на российских предприятиях:

проектирование оптимальной иерархии отчетов и их адаптация к нуждам руководителей раз-

¹ Комплекс мероприятий по организации наблюдения, оценки, регистрации, измерения, обработки, систематизации и передачи информации преимущественно о затратах и результатах хозяйственной деятельности в интегрированной системе учета, нормирования, планирования, контроля и анализа в целях формирования достаточной информационной базы для внутренних пользователей по принятию оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений.

² Система контроля, организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами. Является одним из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта.

³ Проект «Тасис» PRRUS 9701 проводился в 2003 г.

Таблица 1

Примерная модель отчетности системы управленческого учета

Материальные потоки / виды деятельности	Операционная деятельность			Инвестиционная деятельность	Финансовая деятельность				
<i>Закупки и распределение материальных ресурсов</i>	Отчет о закупках материальных ресурсов	Отчет о запасах материальных ресурсов	Отчет о потреблении материальных ресурсов	Отчет о закупке и движении основных средств	Контроль и регулирование финансовых результатов Отчеты о результатах хозяйственной деятельности	Контроль и регулирование дебиторской и кредиторской задолженности Отчеты о кредиторской задолженности	Контроль за поступлением и использованием денежных средств Отчет о дебиторской задолженности	Контроль за исполнением плана распределения прибыли Отчет о движении денежных средств	Сводные отчеты для руководства
<i>Производство (затраты)</i>	Отчеты о затратах на производство	Отчет о запасах готовой продукции	Отчет о выпуске продукции						
<i>Продажи (реализация)</i>	Отчет об отгрузке	Отчет о продажах	Отчет о затратах на сбыт и маркетинг	Отчет о работе с ценными бумагами					

личных уровней. В табл. 1 представлена примерная модель отчетности системы управленческого учета на предприятии;

разработка системы долгого (5 – 10 лет) и среднесрочного (3 – 5 лет) планирования на основе оценки конкурентоспособности предприятия на внутреннем и мировом рынке;

увязка долгосрочного, среднесрочного и текущего планирования;

оптимизация системы бюджетирования;

совершенствование системы учета затрат и нормативной базы расчета их планового уровня.

В рамках первого направления – совершенствование системы управленческой отчетности, определение иерархии отчетов и их адаптация к нуждам руководителей различных уровней наиболее существенными представляются следующие мероприятия:

анализ действующей системы управленческой отчетности, ее состава, структуры и функций, а также организационно-технических аспектов ее функционирования;

оценка уровня автоматизации информационных потоков и процессов принятия решения и при необходимости приведение их в соответствие с требованиями системы отчетности управленческого учета.

Организационная структура предприятия и система отчетности управленческого учета

Система управленческого учета накладывается на сложившуюся на предприятии организационную структуру. Поэтому эффективность⁴ данной системы во многом зависит от эффективности организации предприятия. Весьма часто совершенствование системы управленческого учета

⁴ Эффективность может рассматриваться, во-первых, как оценка результативности (характерно для государственного сектора) – степени достижения определенного результата. Во-вторых, эффективность может также рассматриваться как соотношение затрат и выгод – выгодность проекта для непосредственных участников.

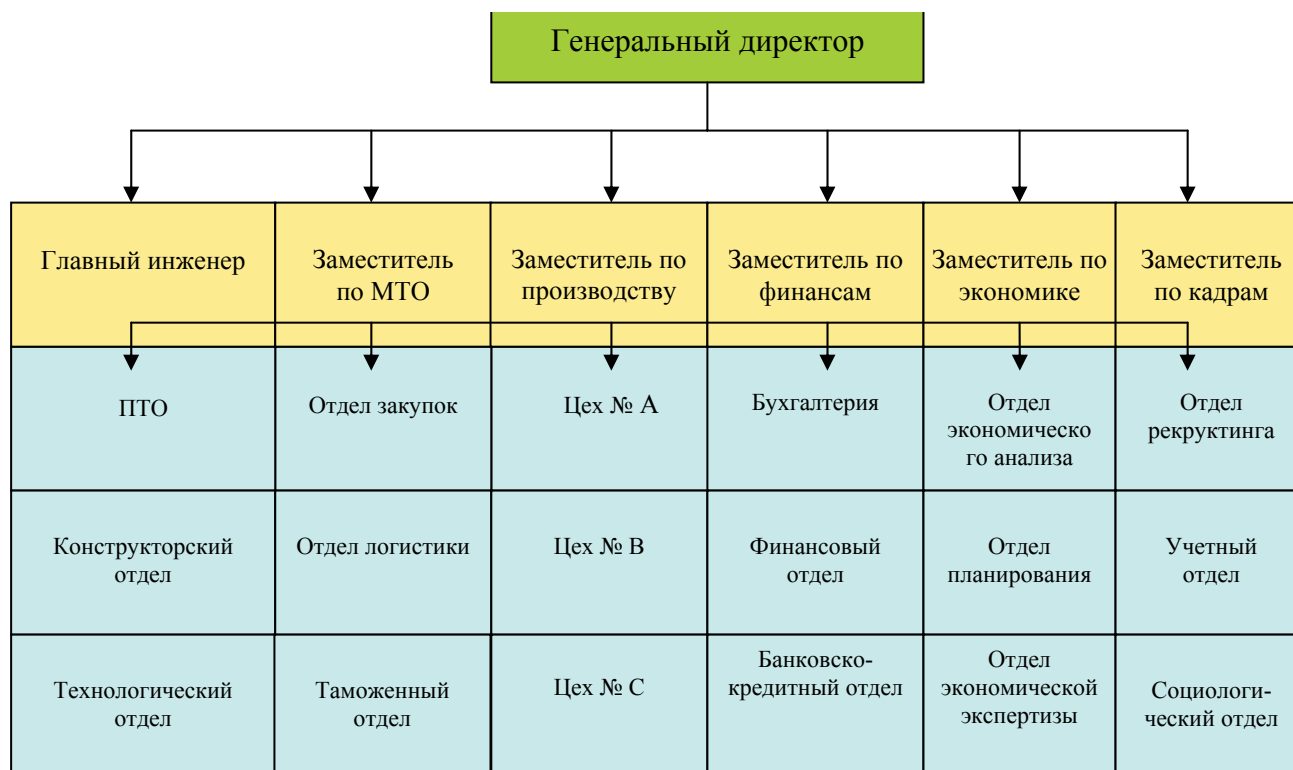


Рис. 1. Линейно-функциональная организационная структура

(особенно предполагающее внедрение дорогостоящих аппаратных и программных средств) должно сопровождаться, а возможно, и следовать за изменениями в организационной структуре предприятия, поскольку нецелесообразно и неэффективно накладывать современные методы управленческого учета, и тем более компьютеризировать их в условиях неэффективной организационной структуры предприятия.

Как показывает практика, организационные структуры подавляющего большинства предприятий относятся к линейно-функциональным.

Линейно-функциональный этап эволюции⁵ организационной структуры (см. рис. 1) характеризуется углублением процесса специализации, расширением и созданием новых подразделений и служб. Подобная организационная модель предполагает, что функциональные руководители управляют только своими подразделениями. Управление персоналом осуществляется через их начальников посредством издания приказов и других внутрен-

них распоряжений. При этом руководители линейных подразделений имеют право на согласование и опротестование проектов функциональных изменений. Это приводит к улучшению взаимодействия функциональных и линейных служб.

С дальнейшим ростом предприятия активность функциональных подразделений усиливается, как и давление на сотрудников в части соблюдения множества новых требований, объективно выдвигаемых специализированными подсистемами. Отделы разрабатывают внутренние нормативные документы, в которых вводятся дополнительные условия и ограничения, связанные с качеством труда, продукции и т. п. При этом проблема более четкого согласования многих условий и параметров, формулируемых функциональными подразделениями, выходит на первый план.

Линейно-функциональная структура предоставляет преимущества для работы в стабильных условиях, предполагающих постепенное налаживание связей между функциональными и основными подразделениями. Если ситуация быстро меняется и требует перманентного пересмотра контролируемых показателей и ограничений, добиться согласованной работы всех служб удастся с трудом, особенно когда это происходит в условиях роста

⁵ Является четвертым этапом в развитии организационных структур управления предприятием: (1) команда единомышленников; (2) линейная структура; (3) функциональная структура; (4) линейно-функциональная структура; (5) централизованная линейно-функциональная структура; (6) матричная структура.

организации. Чем глубже специализация и больше функциональных подсистем, тем выше требования к согласованности в их работе по достижению интегрированного результата.

Для организационных структур широкого круга российских предприятий характерны следующие особенности и недостатки (табл. 2).

На основе признаков подчиненности и функциональной специализации, как правило, присутствуют следующие уровни организационной структуры управления компанией.

Первый уровень: генеральный директор, заместитель генерального директора по финансовым вопросам, заместитель генерального директора по стратегическому развитию и акционерной собственности, заместитель генерального директора по коммерческой деятельности, заместитель генерального директора по производству, заместитель генерального директора по капитальному строительству, заместитель генерального директора по внешнеэкономическим связям, главный инженер, главный бухгалтер.

Второй уровень: начальники управлений – начальник управления материально-технического снабжения (УМТС), начальник управления персонала (УРС), главный энергетик, главный механик, директор по качеству, начальник управления коммунальных и социальных объектов, главный метролог, заместитель главного инженера по реконструкции и техническому перевооружению.

Третий уровень: начальники отделов.

Четвертый уровень: заместители начальников отделов, служб и линейные специалисты.

Данное число уровней говорит о достаточно иерархической структуре. В наиболее гибких организационных структурах число управленческих уровней бывает от трех до пяти. Эффективное функционирование таких структур зависит от наличия отработанных управленческих процедур, полноты внутренней нормативной базы, всестороннего использования функций управления.

Вместе с тем на ряде предприятий нормативная база прежде всего положения об отделах и службах

Таблица 2

Достоинства и недостатки основных видов организационных структур

Характеристики / виды организационных структур	Команда единомышленников	Линейная	Функциональная	Линейно-функциональная	Централизованная линейно-функциональная	Матричная
Достоинства	Творческое сотрудничество Согласованность Единомыслие	Ответственность за конечный результат Единоначалие	Равномерное распределение нагрузки между управляющими; специализация; усиленное внимание к качеству	Большая согласованность функциональных и линейных начальников Большая развитость функциональной специализации Увеличение влияния на качество работ и продукции	Разделение административного, функционального и оперативного управления Возможности согласования деятельности по времени и другим ресурсам Рост упорядоченности и организованности	Сочетание административного, функционального, оперативного управления с положительными качествами команды единомышленников в прорывных проектных работах
Недостатки	Применима для энтузиастов и порядочных людей Коллектив не более 10 чел.	Длинные информационные каналы Слабая специализация и невысокая ориентация на качество	Множество начальников у конечного исполнителя Плохая согласованность «центров» управления	Большое число контролируемых параметров и условий Трудности согласования деятельности по времени и содержанию	Сильная зарегулированность Недостаточное использование творческого потенциала	Большие затраты на поддержание системы в равновесии Требуется большой опыт команды менеджеров

часто характеризуются неполнотой. Положения о деятельности некоторых структур отсутствуют, в ряде случаев наблюдается определенное несоответствие положений задачам и механизмам управления сегодняшнего дня. Кроме того, в настоящее время на российских предприятиях происходят изменения в структуре и механизмах управления, включающие: появление стратегического планирования; создание соответствующего нового блока управления стратегическим развитием и акционерной собственностью; реформирование планирования на базе его переориентации на планирование от продаж; оптимизация системы бюджетирования. Новая система планирования на большинстве предприятий находится в стадии формирования, поэтому функции отделов, особенно экономического отдела как центрального в системе управленческого учета, пока точно не определены.

В организационной структуре большинства российских предприятий наблюдается *чрезмерная концентрация управленческих функций на уровне высшего звена* – генерального директора и его аппарата. Очень часто генеральному директору подчиняются 10 и более заместителей (включая главного бухгалтера и помощника генерального директора). На одном из крупнейших отечественных металлургических предприятий непосредственно на генерального директора формально было закнуто около 100 подразделений и служб, которые он, естественно, не мог полностью контролировать, концентрируя свое внимание на ключевых службах. Наложение системы управленческого учета и отчетности на такую структуру теряет смысл.

Поэтому внедрению современных систем управленческой отчетности на большинстве предприятий должна предшествовать структурная реорганизация, наиболее рациональным направлением которой нам представляется переход к дивизиональной структуре управления. Вместе с тем при значительно большей эффективности таких структур переход к ним может сопровождаться объективными трудностями, обусловленными не только чисто техническими причинами, но и сложившимся балансом интересов на предприятии в целом и его высшего руководства.

Часто перегрузка управленческих функций наблюдается и на уровне заместителей генерального директора. В частности, на одном из крупных предприятий в подчинении заместителя генерального директора по коммерческой деятельности находилось 6 блоков, состоящих из 9 отделов.

Обращает на себя внимание и недостаток сводной управленческой отчетности, что, на взгляд автора, частично объясняется как недостатками самой системы управленческого учета, так и несовершенством организационных структур предприятий. Возможно, что это одна их *существенных причин* по которым большинство управленческих решений принимается на высшем уровне управления предприятием – уровне генерального директора, и в некоторых случаях – коммерческого директора.

Развитие системы управленческого учета, сопровождающееся совершенствованием организационной структуры, могло бы обеспечить необходимую информационную поддержку принятию ответственных управленческих решений на более низком управленческом уровне и способствовать делегированию соответствующей ответственности с высшего на средний уровень управления.

Еще одним характерным недостатком организационных структур российских предприятий является *частичное дублирование функций несколькими отделами*.

Например, на одном из предприятий такое дублирование прослеживалось в части учета и контроля за расходами и поступлениями, оперативной оценки и контроля за производством готовой продукции, запасов сырья и материалов, незавершенного производства. Вследствие значительной доли взаимозачетов в структуре платежей данного предприятия и дефицита денежных средств дублируются функции отдела договоров и сбыта и управления материально-технического снабжения (например, в части контроля за отгрузкой продукции по взаимозачетам).

Помимо этого используемые на ряде предприятий каналы передачи информации не всегда обеспечивают ее достоверность и оперативность. Это приводит к дублированию каналов и источников информации. При анализе полученной информации управленцами не всегда используется стандартный формат представления данных и регламентированные аналитические процедуры; применяемые методы анализа информации не всегда отвечают потребностям ее пользователей.

Таким образом, к типичным *недостаткам существующих организационных структур управления* российскими предприятиями относятся:

высокий уровень концентрации принятия управленческих решений на уровне генерального директора и некоторых его заместителей, часто – коммерческого директора;

слабое делегирование ответственности высших управляющих на средний уровень управления;

необоснованное рассредоточение ряда управленческих функций по планированию и контролю по службам, отделам и по отдельным структурным подразделениям;

дублирование функций рядом подразделений.

Грамотно проведенный внутренний аудит системы управленческого учета позволит своевременно выявить и идентифицировать различного рода риски, в том числе и в сфере управления (например, систематические ошибки и злоупотребления персонала), а также разработать мероприятия по предотвращению их возникновения.

Осуществление процедур в рамках внутреннего аудита системы управленческого учета способствует и нацелено на создание дополнительных предпосылок для повышения эффективности функционирования системы управления предприятием на всех его уровнях в частности и предприятием в целом.

Направления совершенствования внутреннего аудита системы управленческого учета

Исследуя управленческий аудит, некоторые ученые (В. В. Бурцев и др.) проецируют его на бизнес-планирование в организации, в частности В. В. Бурцев определил круг задач управленческого аудита применительно к бизнес-планированию по сегментам (предприятие, товар, рынок сбыта, план маркетинга, план производства, организационный и юридический планы).

Вместе с тем следует расширить сферы применения управленческого аудита, распространив его и на учетно-аналитическую подсистему, организационную структуру управления, управление кадрами (управленческий аудит персонала) и другие элементы организации. Такой подход связан с необходимостью полного охвата методами управленческого аудита всех элементов организации, поскольку выпадение одного из элементов не позволит сформировать целостной картины финансового положения организации и затруднит принятие эффективных решений. В настоящее время по некоторым из перечисленных объектов управленческого аудита разработаны оригинальные методики, в том числе методика управленческого аудита персонала.

Признавая новизну и эффективность этих методик, следует указать на фрагментарный характер

исследований. Это свидетельствует о становлении управленческого аудита, поиске оптимальных путей его развития.

Эффективное функционирование организации предопределяется оптимизацией ее структуры и деятельности сегментов, что в свою очередь требует совершенствования учетно-аналитической подсистемы, системы внутрифирменного контроля и т. д.

В этом контексте особое место занимает совершенствование управленческого аудита. *Специфика внутреннего аудита системы управленческого учета* как сравнительно новой отрасли экономических знаний в России и его многогранность требуют применения нетрадиционных инструментов. К их числу следует отнести диагностику и декомпозицию системы.

Реализация цели и задач внутреннего аудита системы управленческого учета, его совершенствование посредством применения диагностики позволяют осуществить системно-проблемный подход и логико-критический анализ подсистем управления (сбыта, снабжения, ценообразования и т. д.). Выявление особенностей и тенденций развития каждой подсистемы обуславливает определение глобальных проблем развития организации в целом и построение ясной «финансовой картины» экономического субъекта. Диагностику можно использовать в контексте проверки эффективности функционирования участков учетно-аналитической подсистемы и системы внутрифирменного контроля.

Декомпозицию системы целесообразно использовать параллельно с ее диагностикой, что обеспечит комплексный подход к решению задач внутреннего аудита системы управленческого учета.

Обобщая изложенное, можно охарактеризовать диагностику и декомпозицию системы управления в рамках внутреннего аудита системы управленческого учета как мощные и эффективные инструменты исследования экономических и иных проблем организации.

В целях систематизации накопленного опыта целесообразно предложить все показатели, используемые при проведении внутреннего аудита системы управленческого учета, классифицировать по ряду признаков (рис. 2).

Естественно, что аудиторы в практической деятельности могут применять множество других способов и методов исследования системы управленческого учета и системы управления, в частности

Признак классификации	Виды показателей
По времени действия планового периода	<i>Перспективные / Годовые / Текущие</i>
По характеру распространения	<i>Общэкономические / Отраслевые / Региональные</i>
По степени детализации	<i>Специфицированные / Сводные</i>
По масштабу применения	<i>Групповые / Частные</i>
По методам разработки	<i>Расчетно-аналитические / Опытные / Отчетно-статистические</i>
По характеру решаемых задач	<i>Экономические / Производственные / Функциональные</i>
По способу исчисления	<i>Абсолютные / Относительные</i>
По полученным характеристикам	<i>Качественные / Количественные</i>
По применяемым измерителям	<i>Трудовые / Стоимостные / Условно-натуральные / Полно-стоимостные</i>
По временному отрезку	<i>Статистические / Динамические</i>

Рис. 2. Классификация показателей, используемых при проведении внутреннего аудита системы управленческого учета

методы эконометрики, экономической статистики и т. д. Однако эти методы в значительной степени трудоемки и сложны для восприятия специалистов, поверхностно знакомых с финансовой математикой и математическими дисциплинами.

Поэтому при разработке программы совершенствования внутреннего аудита системы управленческого учета разумным будет компромисс между общенаучными, специальными методами, методами математики и ее производных дисциплин.

Литература

1. Николаева О. Е., Алексеева О. В. Стратегический управленческий учет. – М.: «Едиториал», УРСС, 2003. – 2004 с.
2. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2003. – 4-е издание. – 320 с.
3. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Под ред. и с предисловием А. Л. Турчака, А. Г. Головако, М. Л. Лукашевича. – М.: «Финансы и статистика», 1997. – 800 с.
4. Чернов В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. – М.: Финансы и статистика – 2001. – 320 с.
5. Шеремет А. Д. (под ред.) Управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: ФБК-Пресс, 2002. – 512 с.
6. Практика внедрения управленческого учета на промышленном предприятии с иностранными инвестициями: Сборник тезисов 4-й ежегодной конференции «Роль аналитика в управлении компанией». – Москва, 27.06. 2003.

Подписка **eLIBRARY.RU** на электронную версию

Теперь журналы Издательского дома «Финансы и Кредит» стали доступны в электронном виде в Научной Электронной Библиотеке (eLIBRARY.RU).

На сайте eLIBRARY.RU можно оформить годовую подписку на текущие и архивные выпуски журналов, приобрести отдельные номера изданий или статьи.