

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ КАК ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЛИНГА

Данилочкина Надежда, д.э.н., профессор

Основная цель контроллинга заключается в поддержке и улучшении процессов, направленных на достижение целей предприятия. Поэтому ему необходим инструментарий, который позволял бы избегать случайности, своевременно и быстро реагировать на негативные изменения, лучше использовать возможности для позитивных преобразований. При отсутствии такого инструментария предприятие перестает активно работать и начинает неадекватно реагировать на происходящие события.

В России используют различные трактовки термина «контроллинг». Так, некоторые специалисты считают, что контроллинг — это внутренний контроль, другие же отождествляют контроллинг с аудитом и управленческим учетом, а специалисты в области информационных технологий считают, что контроллинг и автоматизирован-

ная система управления предприятием — одно и то же. Однако термин «контроллинг» включает в себя не только учетные функции, но и весь спектр управления процессом достижения конечных целей и результатов предприятия. Среди многообразной совокупности используемого контроллингом инструментария одна из

основных составляющих — инструменты сбора и обработки информации.

Инструменты сбора и обработки информации

Систематическим сбором информации о процессах, связанных с производственно-хозяйственной деятельностью предприятия, занимается система учета. Она может быть разделена на внутреннюю и внешнюю. К внешней (регламентированной) системе учета относится, в первую очередь, финансовая бухгалтерия и связанные с ней второстепенные виды бухгалтерского учета. Форма бухгалтерского учета определена законодательно государством.

Внутренняя система учета охватывает плановые и фактические расчеты по всем направлениям производственно-хозяйственной деятельности предприятия и законодательно определяется предприятием — система управленческого учета.

Управленческий учет — это подсистема управления на предприятии, которая

предназначена для сбора и агрегирования учетных данных, направленная на решение конкретной управленческой задачи. Это может быть, например, обработка финансовой информации о протекающих на предприятии бизнес-процессах, преобразование ее к виду, удобному для оперативного принятия управленческих решений, и представление подготовленной таким образом информации менеджерам предприятия.

Законодательство России обязывает каждое предприятие вести регламентированный (бухгалтерский) учет. Но для принятия управленческих решений существует объективная необходимость организации управленческого учета, который может быть либо совмещен с регламентированным учетом, либо выделен отдельным блоком.

Система управленческого учета может быть встроена в систему обычного финансового учета или интегрирована с бухгалтерским учетом (рис.1), поскольку в стандартном Плане счетов предусмотрены счета для учета производственных затрат и результатов деятельности.

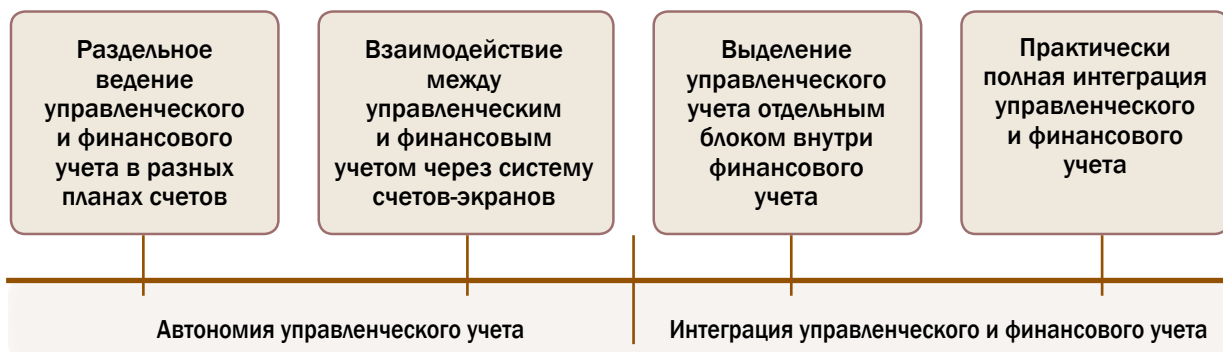


Рис. 1. Различные подходы к взаимодействию управленческого и финансового учёта.

ЭКСПЕРТНЫЙ СОВЕТ

Коренное отличие управленческого учёта от финансового (регламентированного) состоит в том, что финансовый учёт ориентируется на внешних пользователей информации, прежде всего на на-

логовую инспекцию. А управленческий учёт нацелен на внутренних пользователей, в первую очередь на руководителей предприятия и его подразделений. Этим обусловлены все прочие отличия (табл.1).

Таблица 1. Различия между финансовым и управленческим учетом

Области сравнения	Учёт	
	Финансовый (регламентированный)	Управленческий
Основные потребители информации	Внешние пользователи информации (банки, налоговая инспекция и т.д.)	Внутренние пользователи информации (руководитель предприятия, руководители подразделений, сотрудники)
Цели учета	Информирование внешних пользователей (банки, деловые партнеры и т.д.) о финансовом состоянии предприятия, расчет налоговых платежей	Обеспечение информационной поддержки принятия управленческих решений
Обязательность	Требуется по законодательству	Применяется по решению руководства предприятия
Свобода выбора систем учета	Система двойной записи. Обязательное соответствие нормативным актам	Ограничений по выбору систем учета не существует
Теоретическая база	Нормативные акты	Экономическая теория, теория принятия решений
Используемые измерители	Денежные единицы	Денежные и/или натуральные единицы
Основной объект анализа	Предприятие в целом	Центры ответственности внутри предприятия, виды продукции, проекты
Частота составления отчетности	Периодически в соответствии с требованиями законодательства	По мере необходимости, в соответствии с потребностями руководства предприятия
Степень надежности	Требует объективности. Ориентирован на контроль прошлого	Зависит от целей планирования. Ориентирован на прогноз будущего
Главное требование к информации	Точность	Релевантность

Управленческий учет на предприятии разбивается на три достаточно важные и крупные подсистемы, взаимосвязанные между собой: систему учета затрат, систему показателей деятельности, систему управленческих отчетов (рис. 2).

Система учета затрат

С каждым годом расширяется диапазон производственных, технических и организационно-экономических вопросов, решение которых следует искать в сфере управления затратами. Многие отечественные предприятия уже отошли от устаревшего представления о том, что единственный способ управления затратами — их сокращение. Актуальным стало построение целостной системы управления затратами, являющейся неотъемлемой частью контроллинговой процедуры. Деятельность любого пред-

приятия связана с определенными издержками (затратами).

Затраты отражают, сколько и каких ресурсов было использовано предприятием в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг). Поэтому управление затратами на предприятии призвано решать следующие основные задачи:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;

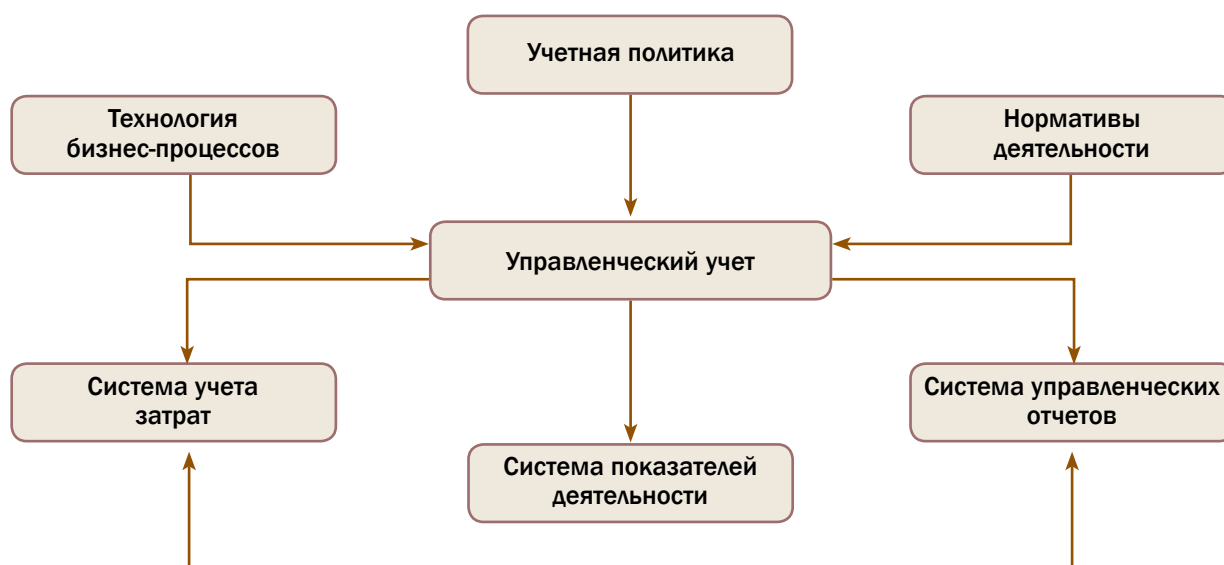


Рис. 2. Структура управленческого учёта

- выбор оптимальных методов и способов нормирования затрат;
- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе. Только такой подход приносит плоды, способствуя резкому росту экономической эффективности работы предприятия.

Управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом, т.е. разработку (принятие) и реализацию решений, а также контроль их выполнения. Функции управления затратами реализуются через элементы управленческого цикла (рис.3): прогнози-

рование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ.

Выполнение функций управления в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия управляющей подсистемы (субъект управления) на управляемую подсистему (объект управления).

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т.п.). Отдельные функции и элементы управления затратами выполняются служащими предприятия непосредственно или при их активном участии. Например, диспетчер влияет на координацию и регулирование производ-



Рис. 3.
Схема взаимодействия функций управления затратами

ственного процесса, а следовательно, на производственные затраты; бухгалтер выполняет учет затрат и т.п.

Объектами управления являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Управление затратами не является самоцелью, но совершенно необходимо для достижения предприятием определенного экономического результата, повышения эффективности работы.

Функции управления затратами первичны по отношению к производству, т.е. для достижения определенного производственного, экономического, технического или другого результата сначала нужно произвести затраты. Поэтому цель управления затратами состоит в достижении намеченных результатов деятельности предприятия (на основе нормирования и планирования затрат) наиболее экономичным способом.

Система показателей деятельности

Система показателей как инструмент контроллинга помогает принимать управленческие решения и управлять предприятием. Под показателями понимают абсолютные и относительные величины, а также их совокупности, которые отражают явления хозяйственной деятельности предприятия. Чтобы информация имела содержательный смысл и объективно отражала степень или эффективность

достижения поставленных целей, необходимо рассчитать и сравнить с базовыми (желательными) значениями соответствующие величины показателей. Показатели деятельности предприятия лежат в основе планирования и делегирования ответственности как в отдельных подразделениях, так и всего предприятия.

Показатели можно систематизировать по различным признакам (рис. 4). Например, абсолютные и относительные, стоимостные и натуральные.

Система показателей позволяет не только количественно охарактеризовать и оценить ситуацию, но и вскрыть причины возникновения проблем, провести структурно-логический анализ влияющих факторов.

Система управленческих отчетов

Система управленческих отчетов должна отражать, прежде всего, принятую практику управления компанией. То есть, необходимо организовать систему так, чтобы руководитель получал с определенной периодичностью интегрированный отчет, скажем, об уровне продаж, уровне прибыли и нормативах себестоимости, фактических показателях себестоимости по основным группам продукции, производимой предприятием и т. п.

А если в этой информации есть существенное отклонение от плана, то именно по этим отклонениям, и только по ним, должен быть предоставлен развернутый

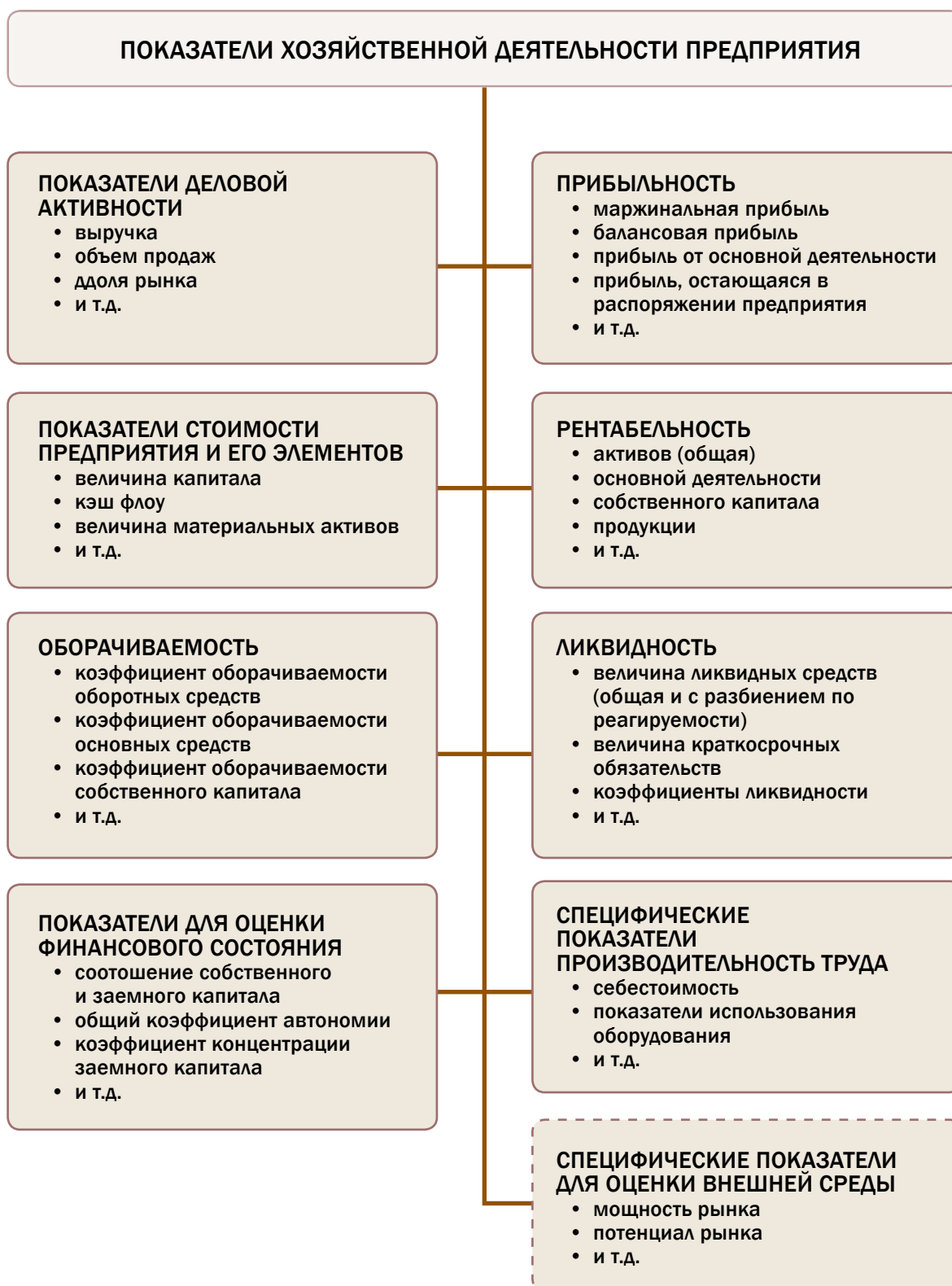


Рис. 4. Систематизация показателей по экономической сущности

анализ возникновения их причин и рекомендация по устранению выявленных недостатков. Базой для сравнения в управленческом учете могут быть три подсистемы стандартов:

- внешние стандарты и регламенты;
- внутренние корпоративные стандарты;
- стандарты, регулирующие функциональность бизнес-процессов предприятия.

К внешним стандартам и регламентам относятся: бухгалтерское законодательство, таможенное законодательство, законодательство об окружающей среде и т.д.

Корпоративные стандарты предприятия могут затрагивать практически все аспекты его деятельности. Но при этом, как определено в законодательстве, оказывать существенное влияние на поря-

док ведения финансового учета, и некоторые другие аспекты бизнеса.

То есть, корпоративные стандарты — это учетная политика организации.

К стандартам, регулирующим функциональность бизнес-процессов, относятся: стандарты управления складами и потоками товаров, стандарты на организацию системы закупок и др. На каждый уровень управления ориентированы свои отчёты (табл.2).

Отчеты составляются внутри каждого функционального подразделения предприятия. Отдел контроллинга участвует в формировании системы отчетности и координирует составление отчетов. Качество отчетной информации зависит от идентичности структуры отчетов системе планирования.

Таблица 2. Примерная иерархия отчётов по уровням управления

Уровень управления	Содержание отчета контроллера
Совет директоров, правление	Итоговый результат деятельности предприятия, показатели устойчивости и платежеспособности, ликвидности, рынка сырья и сбыта и т.д. Пример: стратегические показатели и их изменение, карта рисков, отклонения по технико-экономическим показателям, информация об изменениях рынков сырья и сбыта и так далее.
Директор направления, отдела Начальник отдела	Итоговый и промежуточный результат деятельности направления. Пример: затраты, степень загрузки, сравнения и отклонения (план-факт).
Руководитель проекта Центра ответственности	Результаты деятельности по проекту и центра ответственности. Пример: затраты, план-факт, продуктивное рабочее время, каталог знаний.

Управленческий учёт с входящими в него системами управления затратами, показателей и отчётов представляет собой не только основу инструментария, сколько сама суть контроллинга. Именно управленческий учёт, его грамотная постановка и владение им позволяют компаниям принимать решения по достижению поставленных целей.

