

Концепция управленческого учета как доминирующего вида управленческого контроля

© 2011 Ю.В. Варняков

кандидат экономических наук,

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

В статье рассматривается роль управленческого учета, информативность которого позволяет решать разноплановые управленческие задачи. Современные подходы к содержанию управленческого учета трансформируют его в один из важнейших видов управленческого контроля, реализация которого на всех участках менеджмента зависит от качественной экономической информации.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческий контроль, контролер.

Исследование систем управленческого контроля требует изучения проблемы измерения эффективности деятельности организации. Система измерения деятельности в целом необходима для соединения стратегии развития организации с “действием”, под которым понимается управленческая деятельность. Ввиду того что первичная роль администрации заключается в обеспечении реализации выбранных стратегий, измерение эффективности деятельности является основой для принятия управленческих решений.

В зарубежных концепциях управленческого учета в данной связи часто указываются лица, ответственные за проектирование и эксплуатацию систем управленческого контроля. Таких лиц называют контролерами, которые во многих организациях именуется главными финансовыми директорами. Поскольку система измерений полностью основана на экономической информации, ответственность контролера, или главного финансового директора, включает сбор и предоставление информации по учету и отчетности для пользователей. Участие контролера в анализе этой информации не рассматривается, что связано с задачей сфокусировать усилия на нужных для него вещах: лучшем использовании информации по учету, бюджетировании, управлении издержками и измерении результатов деятельности.

В мировой практике накоплен опыт использования управленческого контроля в рамках глобальных стандартов менеджмента: *шведское управление*, развивающееся на достаточно большом количестве для этой небольшой страны крупных международных компаний; *американское управление*, основанное на сильной корпоративной культуре, в условиях которой менеджмент считается конкурентным преимуществом.

Концепция контролера в американских и шведских компаниях имеет свои особенности и

отличия. В конце XX столетия датский ученый Хофштеде провел крупные исследования корпоративной и национальной культур на основе анкетирования служащих корпорации ИВМ в 53 странах и доказал, что разные культуры оказывают различное влияние на управление и определяют свой смысл управленческих терминов и категорий, например, термина “обязанности”. Проблемы, выявленные в процессе исследования, были связаны с такими важными вопросами, как:

- стратегическое планирование и развитие бизнеса;
- бюджетирование;
- управленческий учет;
- калькуляция себестоимости продукции;
- измерение эффективности;
- вопросы кадрового развития;
- улучшение процессов и деятельности компании в целом;
- предоставление отчетности;
- нормативная стоимость;
- внутреннее ценообразование.

Важнейшими особенностями деятельности контролера в решении этих вопросов можно выделить черты, которые, например, американскими респондентами отмечены как “значительные в высокой степени”: аналитические способности, способности решать проблемы, тщательность и скрупулезность, способность при необходимости проявлять соответствующую инициативу. Шведские респонденты наиболее важными характеристиками контролера отметили: творческий подход и гибкость. Важнейшей характеристикой контролера у всех респондентов, участвующих в исследовании, было выделено лидерство.

Организация управленческого учета и контроля в таких структурах, как российские холдинги, зависит во многом от методических и организационных основ управления.

Отметим, что любая организационная структура является логическим соотношением уровней управления и функциональных областей - бизнес-структур, которые должны быть организованы таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей. Информационное обеспечение организационных структур управления можно считать локальной информационной системой, целью создания которой является информационное обеспечение процесса принятия управленческих решений.

Структура информационной системы, цели и задачи ее создания соответствуют стратегическим целям и задачам деятельности предприятия.

Информационная база холдинга, обеспечивающая принятие управленческих решений на уровне головной (управляющей) компании, будет составлять совокупность данных, организованных в соответствии с организационно-структурной моделью холдинга.

С позиции теорий информационных систем различают два подхода к определению информационной структуры: собственно структурный и объектно-ориентированный. С позиции структурного подхода, свойства и поведение объектов являются независимыми. С позиции объектно-

ориентированного подхода, свойства и поведение заключены в самом объекте и моделируются совместно.

Организационная структура влияет на информационную структуру, поскольку определяет предметную область, объекты, связи между ними и функции. С другой стороны, информационная система оказывает влияние на организационную структуру, поскольку в дополнение к управленческим задачам формирует задачи по обслуживанию информационной системы и делегирует полномочия по их исполнению. В практике управления холдингом охарактеризованные выше положения теорий систем реализуются последовательно. Результатом реализации является создание новой информационной системы (рис. 1).

В информационную систему вписываются локальным образом: система управления затратами, система управления запасами, система управления прибылью и т.д. На примере любой из них можно проследить процесс реализации задач контроллинга.

Отметим, что рассматриваемая в качестве примера система управления затратами должна обеспечивать учет, контроль, планирование, ана-

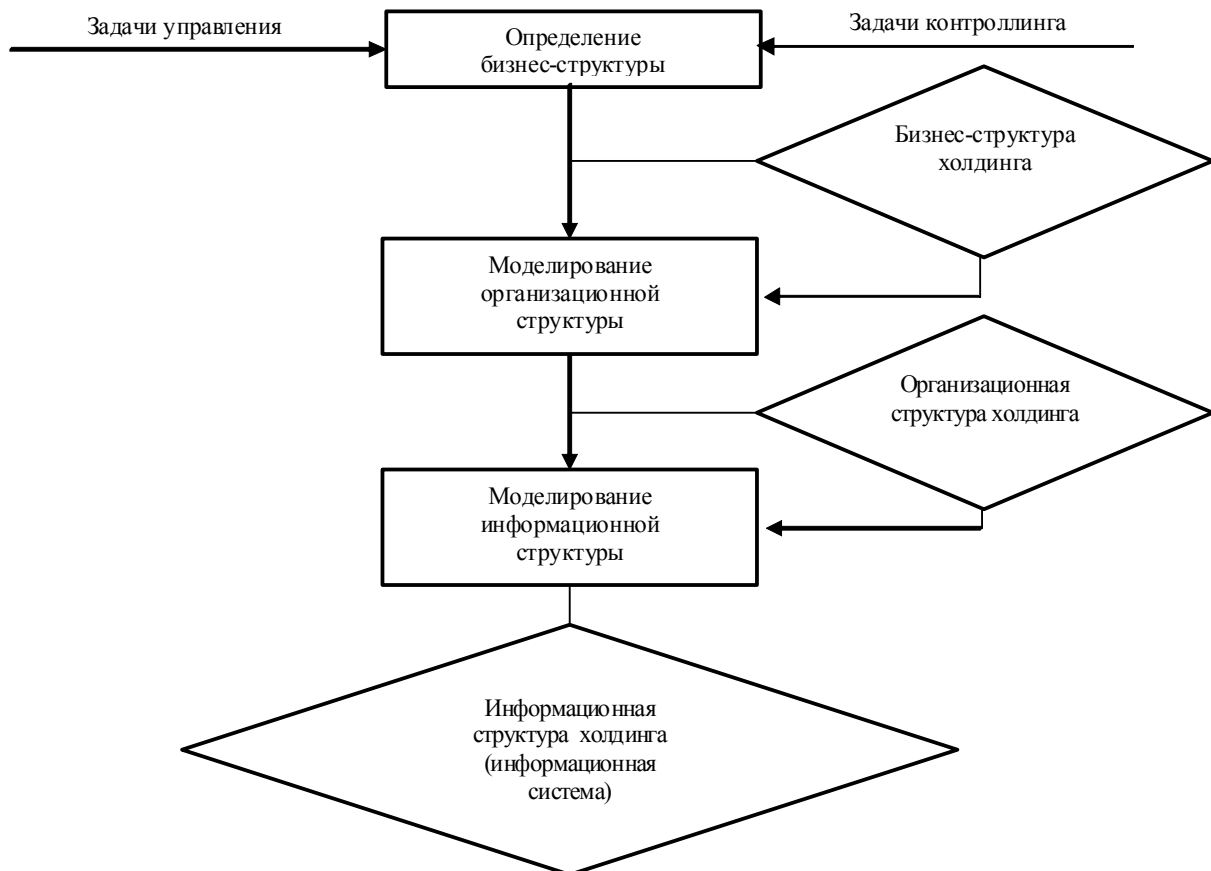


Рис. 1. Логическое моделирование информационной структуры холдинга

лиз и регулирование затрат с целью снижения непроизводительных издержек. Бизнес-структура описывается перечнем функций и объектов предметной области. Предметная область системы управления затратами представляет собой совокупность разных функциональных областей: снабжения, сбыта, производства, персонала.

Нарушения в графиках снабжения приводят к дополнительным затратам, связанным с хранением запасов. Сбыт связан с затратами на хранение и доставку запасов готовой продукции. Персонал является источником организационных расходов (накладных) и т.д. Таким образом, предметная область охватывает экономические элементы - носители затрат: материалы, комплектующие, топливо и энергия, полуфабрикаты, основные средства, персонал. Субъектами затрат выступают центры затрат и изделия. В бухгалтерском учете затраты определяются систематизацией бухгалтерских записей на счетах, суммой, датой возникновения, местом возникновения и носителем.

Отражение затрат в учете формирует информацию о произведенных в отчетном периоде затратах, их характере, объеме и содержании. В задачи контроллинга входит выбор эффективной структуры управления. Эффективность может определяться, например, минимальным рассогласованием между желаемым и фактическим значениями показателей системы, показателями качества принимаемых решений и т.д.

Выбор можно моделировать. Например, иерархическая модель системы управления затратами имеет три уровня: уровень предприятия в целом, уровень подразделений (центров затрат), уровень изделий. Цели различных уровней иерархии могут не совпадать.

1. На уровне предприятия (структурной единицы холдинга) наиболее часто используется целевая функция минимизации затрат, которая имеет аналог - максимизацию маржинальной прибыли.

2. На уровне подразделений предприятия наблюдается большой разброс целей: производственные подразделения ориентируются на оптимальную загрузку производственных мощностей и использование ресурсов; минимальную долю накладных расходов; вспомогательные подразделения увеличивают собственную рентабельность, снижая общую долю накладных расходов. Административные подразделения, являясь источником накладных затрат, могут иметь самые разнообразные цели - от социальных до организационных.

3. На уровне изделий используется целевая функция максимизации рентабельности, показателей "затраты-качество" и др.

Цели различных уровней иерархии следует, на наш взгляд, согласовывать путем использования метода анализа иерархий (в статике), или теории игр (в динамике), или иных методов менеджмента. Управляющая компания холдинга является "пользователем" всей иерархической системы информации об управлении и реализации его функций на каждом из названных уровней.

Такой подход определяет задачи контроллинга в каждой предметной области управления и позволяет моделировать систему управления для реализации поставленных задач.

Функциональная декомпозиция процесса управления затратами используется для построения дерева задач, обеспечивающих достижение цели деятельности холдинга. Критерий декомпозиции может быть любым, например, с практической точки зрения удобно разбивать задачи по функциям управления. Таким образом, выявляются задачи учета, реализация которых формирует информационную базу. Функциональная модель предметной области системы управления затратами приведена на рис. 2.

Количество однородных подразделений определяется спецификой и масштабом каждого предприятия. Процесс декомпозиции заканчивается определением элементарных (неделимых) задач, назначаются исполнители. Помимо исполнителей, задаются сроки реализации задач и определяются требуемые ресурсы. Соотнесение исполнителей по уровням управления и функциональным областям представляет собой организационную структуру.

Сложность структуры системы управления затратами заключается в том, что одинаковые функции выполняются в различных подразделениях разными исполнителями, поэтому требуется несколько исполнителей.

Следует отметить важность декомпозиции задач учета, поскольку реализация всех задач учета в комплексе обеспечивает формирование информационной базы управления затратами. Информационная база обычно изображается с помощью диаграммы потоков данных, которая содержит не только функции, но и объекты (рис. 3).

Информационная модель может быть расширена при уточнении предметной области за счет взаимосвязи аналитического, бухгалтерского и управленческого видов учета. Пользование данными как единым информационным пространством предусматривает их хранение, наличие справочных данных на сервере и ввод оперативных значений в местах возникновения.

Поскольку проектирование хранилища данных опирается на методологию многомерного

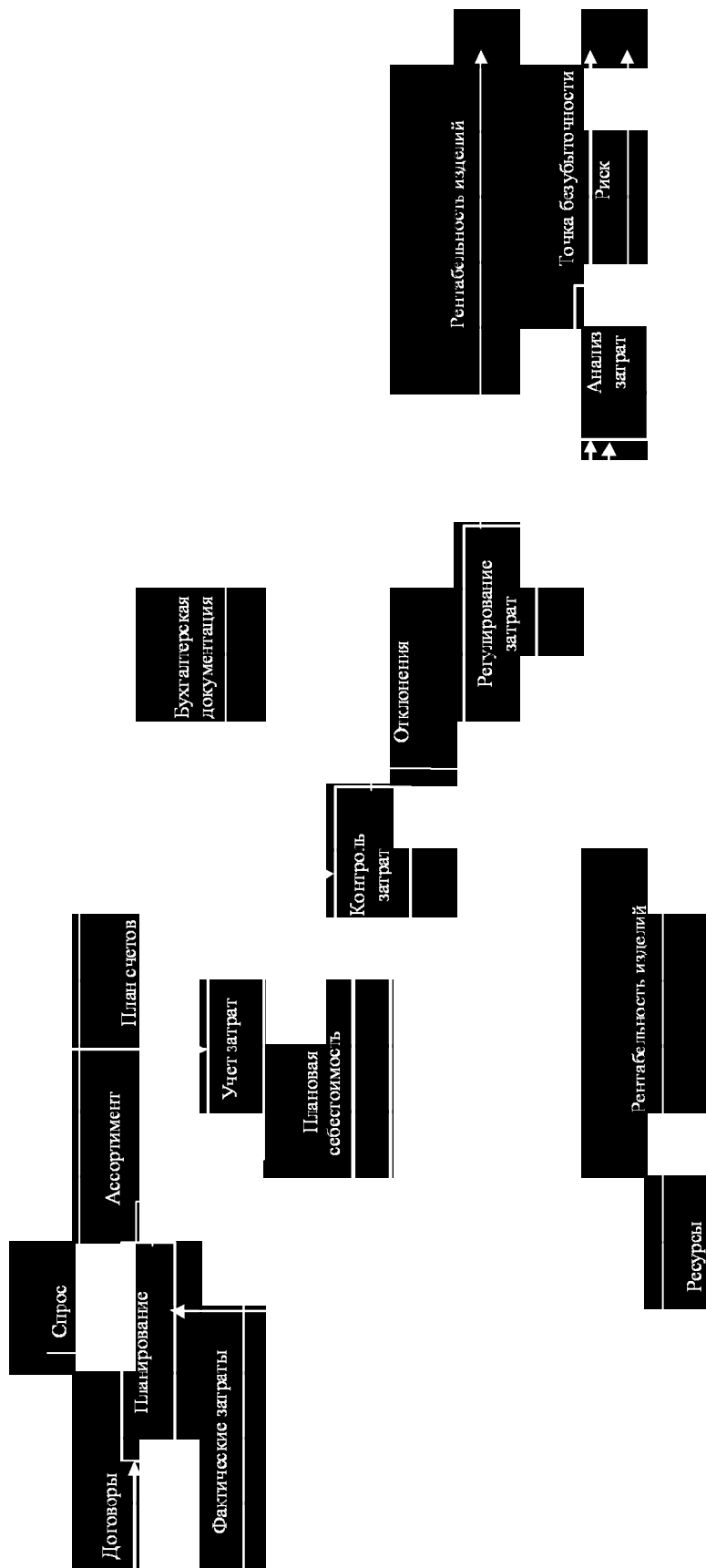


Рис. 2. Модель системы управления затратами

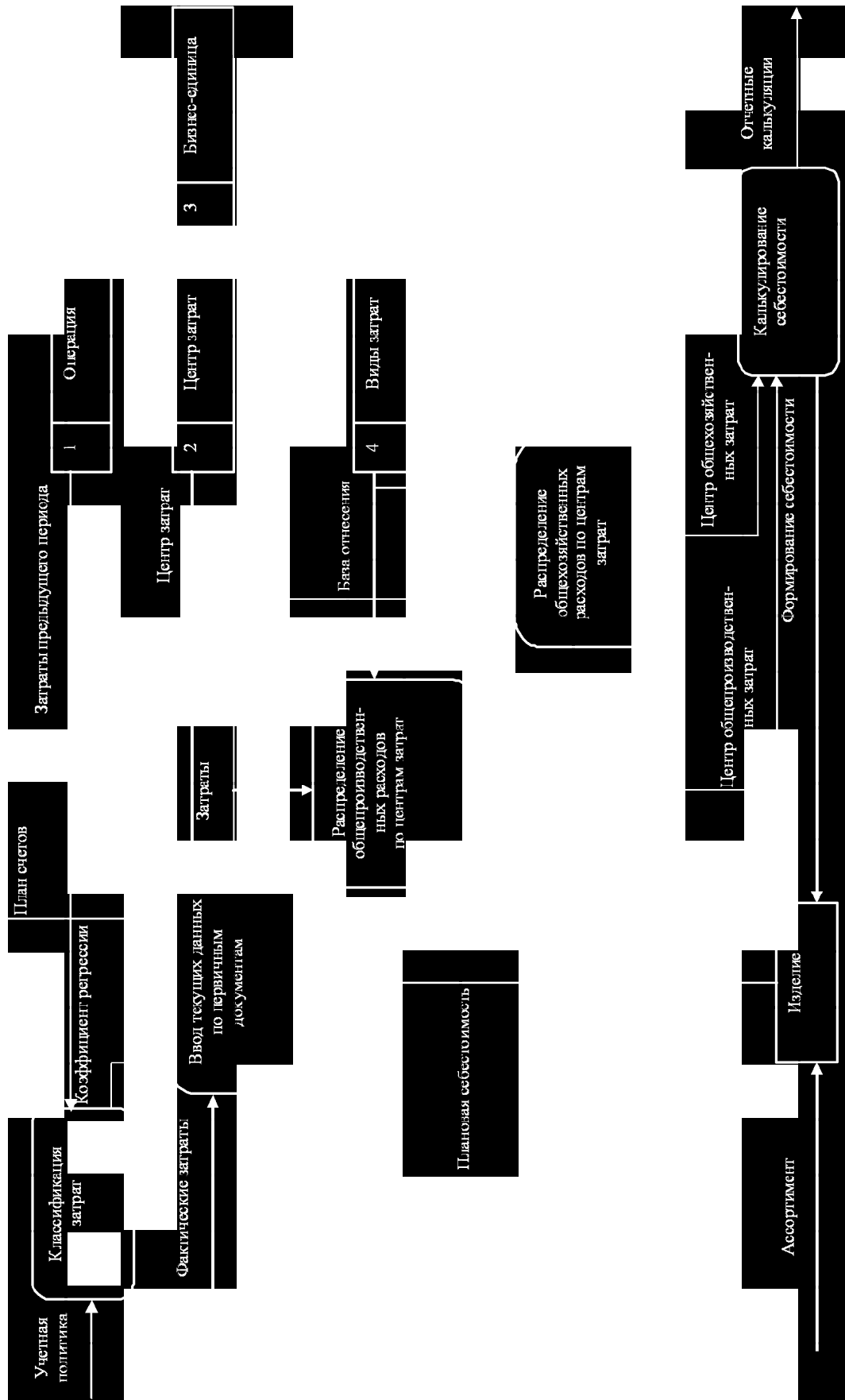


Рис. 3. Пообъектное распределение затрат в информационной системе калькулирования себестоимости

моделирования, что не входит в задачи нашего исследования, постольку его особенности мы не рассматриваем. Отметим лишь, что информационная структура, изображаемая с помощью диаграммы потоков данных, определяется организационной структурой и зависит от нее, так как содержит конкретные функции (задачи). Исполнители, сгруппированные по уровням управления, представляют организационную структуру. Исполнители имеют дело с информацией об объектах предметной области. Следует напомнить, что информационная структура представляет собой функции и объекты в рамках заданной предметной области.

Приведем пример организационной основы калькулирования вертолетостроительной продукции на базе ведущего предприятия холдинга - Московского вертолетостроительного завода имени М.Л. Миля, в структуре которого четыре основных подразделения: опытно-конструкторское бюро (ОКБ), эксплуатационно-испытательный комплекс (ЭИК), летно-испытательный комплекс (ЛИК), опытное производство (ОП), - имеют непосредственное отношение к формированию производственных затрат (рис. 4).

мо-часов отчетного периода суммарно равно себестоимости общего выпуска продукции, сформированной в системе бухгалтерского учета по заказным методом. Оформление заказов на предприятии происходит согласно установленной процедуре:

1 шаг. При формировании договора на основе ТЗ ответственным исполнителем в договорной отдел (Госзаказ) или в отдел цен (коммерческий заказ) представляется состав работ, который содержит в себе:

- 1) виды выполняемых работ;
- 2) трудоемкость работ по ответственному за их выполнение производственным подразделением.

2 шаг. Договорной отдел (отдел цен) на основе полученной трудоемкости и экономических нормативов, действующих на предприятии, производит расчет цены договора (контракта), которая впоследствии явится базой для планирования трудоемкости выполнения работ производственными подразделениями и предприятием в целом.

3 шаг. При открытии заказа производственному подразделению утверждается лимит мате-

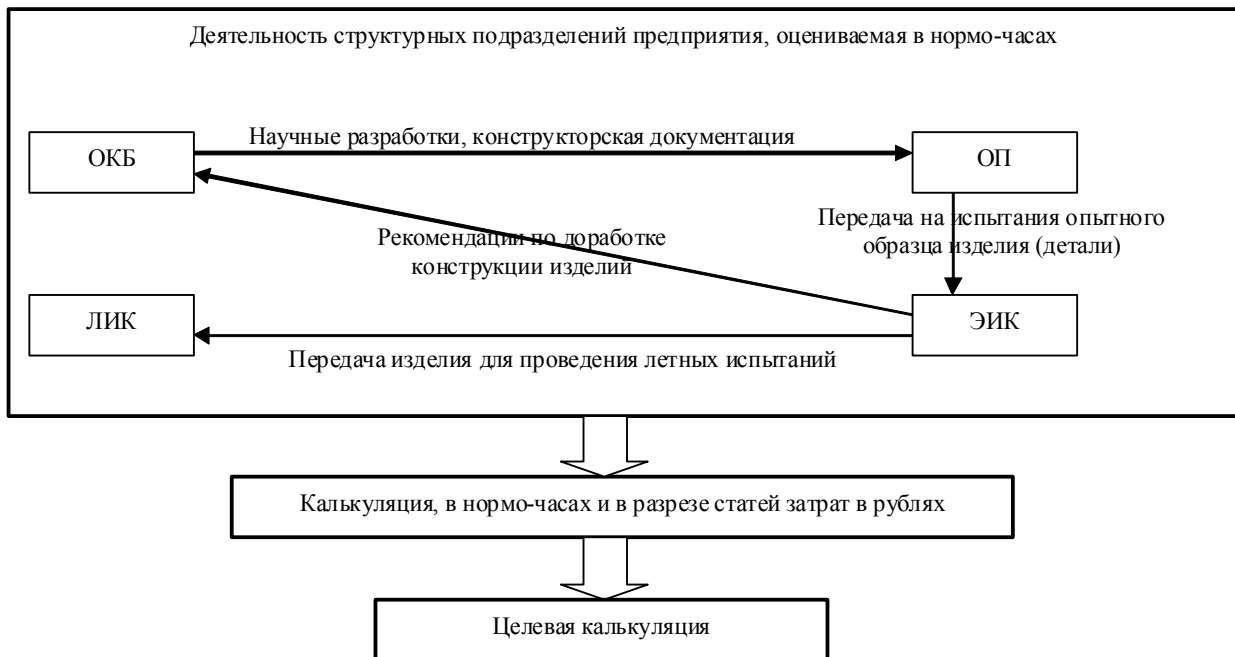


Рис. 4. Особенности калькулирования в ОАО "МВЗ им. М.Л. Милья"

На предприятии применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости выпускаемой продукции. Затраты каждого подразделения предприятия (ОКБ, ОП, ЭИК, ЛИК) измеряются в нормо-часах, стоимость которых регулируется в зависимости от ценовой политики и ситуации на рынке сбыта вертолетостроительной техники. Общее количество нор-

риальных затрат и трудоемкости на календарный период, который затем через ПДО доводится до конкретных исполнителей (цехов, отделов).

В целом, по предприятию составляется производственный план по трудоемкости работ, выполняемых предприятием за календарный период.

Объектами контроля производственного плана выступают:

1) календарные сроки выполнения работ (ведомости исполнения, план-графики);

2) лимиты трудоемкости по открытым заказам.

Контроль осуществляется руководителем предприятия (подразделений), планово-производственным отделом, планово-диспетчерским отделом, планово-экономическим отделом.

Фактическая трудоемкость, списанная на заказ, является основанием для начисления заработной платы исполнителям. Объемы фактической трудоемкости, предлагаемой к списанию на затраты, ежемесячно рассматриваются балансовой комиссией и при необходимости корректируются.

С позиции контролера в системе управления заказами следует сделать акцент не столько на календаризацию, сколько на ценовую политику и процедуру формирования цены. В этой сфере у предприятия сложились определенные подходы в части определения цены на продление ресурсов, узлов и агрегатов вертолетной техники. Для реализации эффективного контроллинга важно, чтобы цена контракта на продление ресурса агрегата была меньше, чем цена соответствующего ремонта агрегата. При этом цена контракта на продление ресурса агрегата стратегически определяется по следующей схеме:



Для использования в системе контроллинга данного подхода можно предложить алгоритм определения цены на продление ресурсов, узлов и агрегатов вертолетной техники, включающий пять последовательных действий:

1. На предприятии имеется база данных по стоимости продления ресурсов узлов и агрегатов вертолетов марки "Ми" за прошедшие 5 лет. В настоящее время эта база оформлена в виде внутреннего прейскуранта.

2. При определении цены договора к стоимости продления ресурсов добавляются затраты на командировочные расходы специалистов, численность которых определяет руководитель отдела.

3. Полученная стоимость корректируется на коэффициент уровня инфляции.

4. Рентабельность в цене определяется по отношению к себестоимости на уровне планируемой по коммерческим контрактам, но не более 25 %.

5. Имеющаяся на предприятии база постоянно сравнивается с данными, полученными от предприятий-изготовителей узлов и агрегатов, а также от ремонтных предприятий с целью приоритета стоимости продления ресурса над стоимостью ремонта.

Контроль, основанный на информации, подготовленной должным образом, и, подкрепленный широкой инструментальной базой, действительно дает возможность отразить реальную картину будущего холдинга в целом и отдельно взятой его структурной единицы. Содержание функций, реализуемых в информационных структурах, обеспечивает больший управленческий эффект - позволяет, по нашему мнению, максимизировать прибыль. Методические особенности контроллинга во многом обусловлены финансо-

вой и технической направленностью управленческих решений, которые применительно к объектам исследования требуют отдельного изучения.

1. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2011.

2. *Бородулин А.Н., Заложнев А.Ю., Шуремов Е.Л.* Внутрифирменное управление, учет и информационные технологии: учеб. пособие. М., 2006.

Поступила в редакцию 06.09.2011 г.