

ПРИМЕНЕНИЕ И РАЗВИТИЕ КОНТРОЛЯ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

© 2008 А.А. Глушенкова*

Ключевые слова: управленческая отчетность, затраты, управленческий процесс, центр ответственности, контроль, контрольные точки, метод “таинственного покупателя”, центр затрат, “критические точки”, центр инвестиций.

Рассматриваются контроль и управленческий учет, их применение на практике, организация управленческого учета по центрам затрат, ответственности и рентабельности, которые требуют определенных условий. Возникновение затрат, связанных с организационной деятельностью предприятия, предопределяет необходимость их контроля.

Контроль - основной процесс, присутствующий на всех уровнях управления организацией.

На практике в результате глубокой интеграции контроля и других элементов процесса управления невозможно определить круг деятельности для менеджера таким образом, чтобы он относился только к какому-либо одному элементу управления без его взаимосвязи с контролем. Любая управленческая функция обязательно интегрирована с контрольной.

В целях обеспечения эффективности процедур контроля в компании необходимо:

- ♦ разработать должностные инструкции, в которых документально закрепить порядок действий и взаимоотношений сотрудников по планированию и организации контроля, анализу бизнес-процессов;

- ♦ определить первичные документы, где отражаются данные об исполнении работниками своих функций и о реализации ими основных этапов контроля;

- ♦ определить “точки контроля” для оценки различных аспектов деятельности компании и оценки состояния ресурсов организации;

- ♦ установить контролируемые параметры объектов контроля и “критические” точки контроля, где риск возникновения ошибок особенно велик;

- ♦ определены типы и методы проведения контроля с доминированием технического контроля;

- ♦ введение аутсорсинг - привлечены сторонние организации для проведения специа-

лизированных контрольных функций (метод “таинственного покупателя”).

Контроль является совершенно необходимым и по таким причинам:

- ♦ Появляется возможность предвидеть кризисные ситуации. Контроль позволяет фиксировать и исправлять ошибки до того, как их последствия приведут к кризису.

- ♦ Выявляются не только и не столько ошибки, сколько успехи. Контроль позволяет определить, какие именно направления деятельности наиболее перспективны.

- ♦ Своевременная подсказка, совет, информирование и корректирование действий сотрудников с учетом их права на ошибку есть несомненная услуга, которую руководитель оказывает своим подчиненным.

Эффективный контроль - золотая середина между тотальным контролем и бесконтрольностью. Каждый менеджер решает проблему баланса между этими полюсами.

Следует помнить, что Контроль - это не только проверка, но и помощь, обучение и совет.

Другая крайность - тотальный контроль. Кроме бессмысленной потери времени руководителем, он порождает такие явления, как постоянный страх, чувство вины и раздражение, что явно не способствует качественной работе.

Во избежание крайностей при осуществлении контроля предлагаю несколько простых советов.

1. Воспринимайте контроль не как вид воздействия на подчиненного, а как вид взаимодействия с ним, в котором нуждается вы оба.

* Глушенкова Ангелина Андреевна, аспирант Мордовского государственного университета им. Н.П. Огарева, г. Саранск.

2. Контроль есть взаимодействие между людьми на основе знания реального положения вещей.

3. Контроль - это взаимодействие между людьми, один из которых (подчиненный) имеет право на ошибку, а другой (руководитель) - нет. Не "поймать", "схватить", а выяснить и помочь - в этом и есть психологическая суть и смысл контроля как управленческого действия.

Большинство российских крупных бизнес-структур работают, по существу, как промышленно-финансовые объединения - холдинги. Такие объединения включают производственные предприятия, торговлю, инвестиционный и финансовый бизнес. Владельцы и руководители подобных структур зачастую сталкиваются с серьезными трудностями, связанными с организацией контроля за собственными инвестициями, результатами деятельности и оценкой прибыльности предприятий холдинга. Основными причинами указанных проблем являются существенные отличия в характере деятельности дочерних структур, отраслевая специфика, различие задач отдельных систем управления, а также наличие относительно обособленных целей компаний, входящих в холдинг.

Львиная доля предприятий вошла в состав холдингов в результате приватизации и последовавших за ней процессов перераспределения собственности. Долгое время у них отсутствовал эффективный собственник, и предприятия "варились в собственном соку". Теперь, когда они становятся частью крупной финансово-промышленной структуры, их деятельность часто диссонирует с целями руководства всего холдинга, его реальных собственников. Кроме того, существует много вариантов оценки деятельности подразделений, предприятий, а также ограничения сопоставимости данных, объективные ограничения для введения единых требований и стандартов в оценке деятельности подразделений. Для решения подобных проблем сложно организованных бизнес-структур необходима реализация комплекса мероприятий по изменению систем их управления, планирования, контроля. Важнейшей составляющей в этой связи является создание действенной системы управленческого учета, охватываю-

щей все элементы холдинговой структуры, - системы учета по центрам ответственности".

Рассмотрим, в чем заключаются особенности системы управленческого учета в холдингах по центрам ответственности.

Вопрос эффективного управления финансово-промышленными структурами в холдинге решается через постановку многоуровневых систем планирования, управленческого учета и отчетности, предусматривающих перераспределение полномочий и ответственности в структуре таких организаций. Эти системы должны в том числе позволить оценить результаты деятельности любого подразделения, которое является не только субъектом каких-то операций, но и в рамках отведенных ему полномочий - участником бюджетного процесса и отвечает за выполнение плановых показателей. Если единая система контроля и ответственности не будет реализована на всех уровнях управления, скорее всего, она не будет функционировать. Основой построения данной системы является правильно выстроенный алгоритм реализации всех этапов.

Внедрение системы управленческого учета и контроля холдинга, как правило, состоит из целого ряда этапов.

На первом этапе необходимо конкретизировать цели деятельности холдинга в целом и отдельных его относительно самостоятельных структур (банка, дочерних предприятий, филиалов). Постановка цели начинается с разработки стратегических планов. Понятно, что такие планы имеют существенные ограничения с точки зрения конкретизации, но их значение исключительно важно, поскольку на основе долгосрочного планирования определяются перспективы развития как структуры в целом, так и отдельных подразделений (предприятий, филиалов).

Второй этап - проектирование. Проектирование такой системы начинается с определения (уточнения) для подразделений, менеджеров всех звеньев структуры сфер полномочий, контроля и ответственности. Каждый менеджер такой структуры должен иметь четко определенную сферу контроля и быть подотчетен менеджеру более высокого уровня в системе управленческой отчетности. Выделенные таким образом сферы контроля и уп-

равленческой отчетности в лице руководителей и их подразделений определяются как центры ответственности. В качестве подобных центров могут выступать руководители на уровне структуры в целом, относительно самостоятельные организационные формирования холдинга (дочерние предприятия, филиалы), подразделения и руководители в рамках предприятий и филиалов.

Абсолютно недостаточно ограничиться только одними требованиями к руководству подразделений холдинга относительно объемов производства, поставок продукции, показателей доходности бизнеса. Необходимо добиться от руководителя подразделения реального выполнения этих планов через всесторонне продуманную и скоординированную систему отчетов, оперативного контроля и анализа, рычагов прямого и косвенного воздействия, систему мотивации. Для этого при проектировании системы нужно найти разумный баланс самостоятельности и ответственности для каждого подразделения. Надо тщательно проанализировать существующую организационную структуру, систему взаимосвязей внутрихолдинговой кооперации (поставок сырья, полуфабрикатов, продукции; планы перераспределения финансовых и других ресурсов в процессе кратко- и долгосрочного развития. При проектировании системы необходимо определить меры, направленные на устранение подобных противоречий. Помимо всего прочего, немаловажный фактор, способствующий компромиссным решениям такой реструктуризации, - необходимость соразмерности результатов и затрат на внедрение системы. На рисунке 1 это условно представлено как

движение прямоугольников навстречу друг другу, что и приводит к определению положения сферы контроля и ответственности центра, близкого к оптимальному.

Таким образом, сегментирование по центрам ответственности - концепция, которая предполагает "органичное переплетение" систем внутреннего учета, контроля, ответственности и мотивации на основе скорректированной организационно-функциональной структуры. Следует помнить, что, как мы и говорили ранее, после сегментирования новая структура не всегда будет совпадать с существующей организационной структурой холдинга.

На третьем этапе разрабатывается система показателей оценки деятельности всех центров ответственности. Она должна быть приведена в соответствие с выделенными сферами-сегментами контроля, с одной стороны, и с задачами текущего и долгосрочного развития холдинга в целом - с другой. Подлежат детальной разработке также системы постоянного учета, включая учетную политику, процедуры учета, контроля и отчетности. Разработка такого комплексного характера может быть логично завершена проектированием внедрения программных продуктов, обеспечивающих взаимосвязанные информационные потоки планирования, учета, отчетности и управленческой аналитики. Заключительные этапы касаются непосредственного внедрения - измерение результатов деятельности, планирование и составление отчетности центров ответственности и холдинга в целом (см. таблицу).

Первоначально необходимо апробирование всех элементов новой системы, набор и

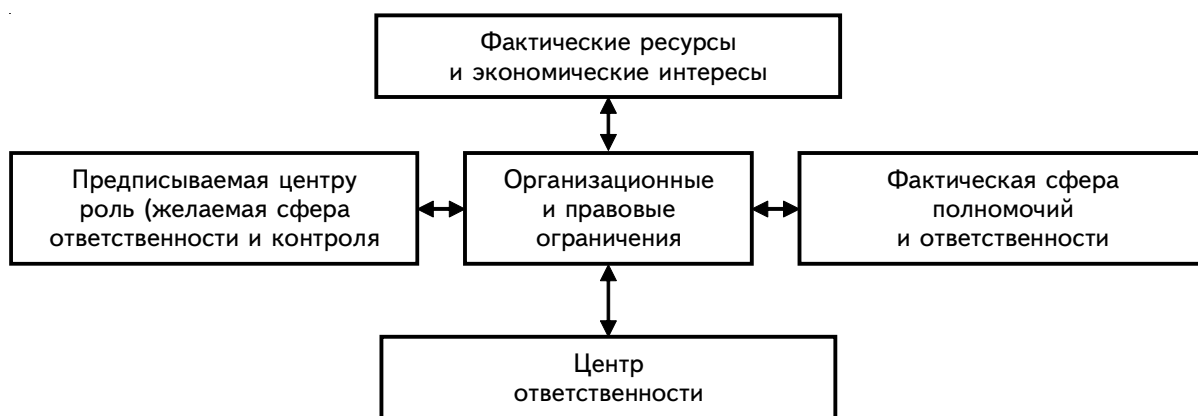


Рис.

	Центр затрат	Центр доходов	Центр инвестиций
I этап	Себестоимость единицы (оценка только для молодого бизнеса)	Увеличение продаж на новых рынках (освоение сегментов)	Окупаемость инвестиций, эффективности бизнеса, производительность
II этап	Сравнение с себестоимостью продуктов конкурентов	Процент целевых клиентов, процент дохода от перекрестных продаж. Процент дохода не целевых рынках	Коэффициент ликвидности; Оборачиваемости капитала (денежный цикл); ROE; ROA
III этап	Доходы сопоставляются с объемом затраченных ресурсов	Увеличивается оценка центров доходов от реализации; Процент дохода от продаж инновационных продуктов	Возврат вложенных средств; Доходность инвестиций; Доходность от инвестиций в новый товар

обучение персонала - переходный период (желательно, чтобы он охватывал полный цикл управленческой отчетности). На этом этапе проходит отладка всех систем, при необходимости вносятся коррективы в некоторые решения. В течение определенного времени возможно параллельное использование отдельных элементов ранее существовавших систем управленческого учета и отчетности.

Завершающий этап состоит в полном переходе на использование новой отлаженной системы планирования, управленческого учета и контроля. Итогом этого этапа должно быть успешное прохождение полного цикла с использованием новой системы, начиная от составления текущего бюджета до анализа итогов выполнения этого бюджета на основе данных управленческой годовой отчетности.

Рассмотрим из чего состоит управленческая отчетность центров ответственности.

Отчет, как правило, содержит показатели деятельности, за которые персонал соответствующего центра несет ответственность. Так, управленческая отчетность для центра инвестиций может включать управленческий баланс, отчет о финансовых результатах, другие формы управленческой отчетности, отражающие финансовые показатели, всесторонне характеризующие деятельность, финансово-имущественное состояние, в том числе развернутый аналитический отчет, отражающий анализ выполнения плана, существенных изменений, отклонений в деятельности как по финансовым, так и по другим измерителям, определяемым для данного центра как контрольные. Состав отчетности других центров определяется и объемом контролируемых показателей. Однако объем ее уменьшается от центров прибыли к центрам затрат. Для всех

центров в системе управленческой отчетности обязательным является наличие аналитической части к формам отчетов.

Можно сформулировать некоторые общие требования к показателям оценки деятельности центров ответственности холдингов, такие как наличие четкой взаимосвязи со стратегией и текущими задачами холдинга, отражение всех основных аспектов деятельности руководства оцениваемого центра ответственности, достоверное отражение фактических результатов работы центра, объективность и прозрачность формирования показателей с точки зрения работников, деятельность которых влияет на его значение, и др. Но необходимо помнить, что конкретный набор показателей требует детального исследования специфики холдинга. В том числе большое значение имеет не только тип выделенных центров ответственности, но и этапы развития бизнеса на соответствующих сегментах.

Существует ряд принципов, которые положены в основу учета.

Во-первых, персональная ответственность руководителей центров за их деятельность.

Во-вторых, руководители должны принимать участие в определении целей, постановке задач, формировании планов, исходя из которых будет оцениваться их деятельность. Так, если руководитель отдела маркетинга отвечает за уровень доходов предприятия, но не принимает участия в разработке бюджетов реализации, необходимый баланс полномочий и ответственности будет нарушен.

В-третьих, менеджеры должны быть мотивированы стремиться к достижению поставленных целей. И здесь, конечно же, нельзя ограничиваться одними прямыми наказаниями-поощрениями. Чем выше менед-

жер, тем система будет сложнее. Необходимо сочетание различных форм прямого и косвенного стимулирования (должно сочетаться с надежными, корпоративными и административными рычагами).

В-четвертых, роль управленческого учета и отчетности в системе стимулирования должна быть ощутимой и понятной для всех работников.

И последнее - управленческие отчеты установленной формы должны составляться центрами ответственности на регулярной основе и постоянно использоваться для оценки и корректировки деятельности центров. На практике часто приходится сталкиваться с тем, что в рамках крупных холдинговых структур вопросы управленческого учета решаются очень фрагментарно. К примеру, существует команда экспертов, которая по требованию высшего руководства выезжает на предприятие, формирует управленческую отчетность, на основе которой оцениваются результаты его работы. Понятно, что подобная система эпизодической и фрагментарной трансформации учетных данных далеко

не обеспечивает того качества информации, которое необходимо для эффективного управления холдинговыми финансово-промышленными структурами.

Вообще, система учета по центрам ответственности требует очень продуманных и последовательных шагов как на этапе разработки и внедрения, так и на этапе реализации. Управленческий учет - дорогое "удовольствие". Без последовательности в применении систем постоянного управленческого учета, отчетности, анализа и планирования невозможно добиться того уровня повышения эффективности управления бизнесом, на который рассчитывают руководители крупного бизнеса, вкладывая средства во внедрение систем управленческого учета.

¹ Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / ВЗФИ. М., 2005. 359 с.

² Бирман Г., Шмидт С. Управленческий учет. М., 2004. 460 с.

³ Контроль и учет как инструменты управления компанией // Деловое обозрение. 2007. № 4, № 5.

⁴ Уроков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. М., 2006. 176 с.