



Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования
«Гомельский государственный технический
университет имени П.О. Сухого»

Кафедра «Менеджмент»

М. В. Заренин

**ИСПОЛЬЗОВАНИЕ
БУХГАЛТЕРСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ МЕНЕДЖМЕНТА
НАУЧНО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ
ОБЗОР МАТЕРИАЛОВ
ДЛЯ СТУДЕНТОВ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СПЕЦИАЛЬНОСТЕЙ**

Гомель 2006

УДК 004.77(075.8)
ББК 65.050я73
З-34

*Рекомендовано научно-методическим советом
гуманитарно-экономического факультета ГГТУ им. П. О. Сухого
(протокол № 9 от 29.06.2005 г.)*

Заренин, М. В.

З-34 Использование бухгалтерского и управленческого учета для целей менеджмента : науч.-аналит. обзор материалов для студентов экон. специальностей / М. В. Заренин. – Гомель : ГГТУ им. П. О. Сухого, 2006. – 32 с.– Систем. требования: PC не ниже Intel Celeron 300 МГц ; 32 Mb RAM ; свободное место на HDD 16 Mb ; Windows 98 и выше ; Adobe Acrobat Reader. – Режим доступа: <http://gstu.local/lib>. – Загл. с титул. экрана.

Данный научно-аналитический обзор материалов посвящен тесно связанным между собой проблемам бухгалтерского и управленческого учета в менеджменте. Предлагаются выступления 18 человек – ученых, руководителей предприятий и организаций, специалистов данной области, где рассматриваются наиболее важные вопросы по использованию бухгалтерского и управленческого учета для целей менеджмента.

Для студентов экономических специальностей.

**УДК 004.77(075.8)
ББК 65.050я73**

© Учреждение образования
«Гомельский государственный технический
университет имени П. О. Сухого», 2006

Предисловие

Данный обзор посвящен тесно связанным между собой проблемам бухгалтерского и управленческого учета в менеджменте.

Дословно менеджмент (от англ. management – управление) - профессионально осуществляемый вид человеческой деятельности по реализации функций управления. Такими функциями (из числа основных и специализированных) являются бухгалтерский и управленческий учет. Причем последний базируется на бухгалтерском учете – системе сплошного и непрерывного документального отражения информации о состоянии и движении всех хозяйственных средств предприятия, фирмы или компании в денежной форме.

При реализации функции возникает множество вопросов: переноса бухгалтерской информации в систему управленческого учета, создание дополнительной аналитики по обработке плана счетов, введение «транзитных» счетов, автоматизация различных видов учета, их интеграция и создание Единой учетной системы и многие другие вопросы оптимизации хозяйственной деятельности.

В обсуждении этих вопросов приняло участие 18 человек – ученых, руководителей и специалистов. Возникло состояние «круглого стола», интегратором которого стал журнал «Финансовый директор» за 2003г. Представляют интерес точки зрения: финансового директора компании «Louis Dreyfus Vostok» И.Гридневой о налаживании документооборота; главы казначейства «Роснефтегазстрой» Д.Иванова, директора страховой компании «Прогресс-Гарант» (Москва) П.Головач о международных стандартах при формировании годового бюджета; построение «тяжелой» ERP – системы типа SAP R/3, компьютерной системы на базе OLAP-технологии, тиражируемых систем и многое другое.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ЦЕЛЕЙ

Для ведения управленческого учета многие компании используют бухгалтерские данные. Предлагаем вам мнения финансовых директоров о таком методе работы, а также две статьи консультантов, в которых рассмотрены способы настройки системы бухгалтерского учета для управленческих целей.

При использовании бухгалтерских данных в системе управленческого учета следует учитывать плюсы и минусы такого подхода.

Основные минусы

Большинство опрошенных финансовых директоров считают, что перенос бухгалтерской информации в систему управленческого учета является наиболее оптимальным способом организации работы финансовой службы. Однако такой подход все же имеет определенные недостатки. Отметим основные из них.

1. Несвоевременное отражение в бухгалтерском учете необходимой информации.

Личный опыт

Жанна Темирова, директор отдела финансового консультирования «НКБ Холдинг» (Москва)

Часто события отражаются в бухгалтерском учете гораздо позже, чем они произошли. Например, счет за коммунальные услуги приходит с большим опозданием. Поэтому для того чтобы отразить эти расходы в управленческом учете в том периоде, когда они действительно имели место, потребуется вносить корректировки в бухгалтерский учет.

Вместе с тем, по словам заместителя генерального директора по финансам ОАО «Авиакомпания «Красноярские авиалинии» **Елены Миклашевич**, «отражение данных в учете с опозданием можно свести к минимуму, если отлажена система документооборота и имеется соответствующая автоматизированная информационная система».

2. Жесткая регламентация российского бухгалтерского учета не позволяет сформировать информацию во всех необходимых разрезах.

Личный опыт

Жанна Темирова

Нередко руководителей интересуют подробности той или иной сделки: какую скидку и какой покупатель получил; более точные сроки, на которые выдан коммерческий кредит; процент коммерческого кредитования по каждому контрагенту и т.д. Однако добиться получения информации, относящейся к управленческому учету, только за счет введения аналитики в бухгалтерском учете невозможно.

3. Создание дополнительной аналитики к счетам бухгалтерского учета значительно увеличивает трудозатраты на разнесение данных по счетам бухгалтерского учета.

Личный опыт

Ольга Самохина, *финансовый директор аудиторско-консалтинговой группы «Что делать Консалт» (Москва)*

В нашей компании при постановке системы управленческого учета на основе бухгалтерской информации основные сложности были связаны с большим документооборотом. Создание дополнительных субсчетов и аналитических признаков повлекло за собой увеличение и без того немалого количества проводок, а также рост нагрузки на бухгалтерский отдел, что в свою очередь привело к возникновению ошибок в бухгалтерском учете. Для обеспечения нормальной работы сотрудников и дополнительной обработки первичных документов было решено расширить штат бухгалтерии. Через три месяца у новых сотрудников появились определенные навыки и ошибок в учете не стало.

4. Реализовать систему управленческого учета на основе глубокой аналитики по счетам бухгалтерского учета можно только с начала нового финансового года, поскольку реорганизация рабочего бухгалтерского плана счетов повлечет за собой изменения в учетной политике предприятия.

Очевидные плюсы

По мнению финансовых директоров, преимуществ использования бухгалтерских данных для управленческого учета все же больше, чем недостатков. Рассмотрим основные из них.

1. Не требуется создания дополнительного структурного подразделения, которое бы занималось сбором и обработкой первичных документов для управленческого учета. Это позволяет не увеличивать документооборот и штат компании.

По мнению Ольги Самохиной, использование данных бухгалтерского учета для управленческих целей «позволяет оптимально распределять человеческие и финансовые ресурсы предприятия».

Управляющий партнер компании Neumark (Москва) **Александр Волков** считает, что такой подход «облегчит ввод первичных данных и процесс взаимодействия менеджмента предприятия с персоналом бухгалтерии». По мнению партнера ООО «ФинЭкспертиза. Панорама управления» (Москва) **Елены Журавлевой**, «основной плюс такой методики – минимизация затрат на сбор и обработку управленческой информации. При грамотном регламенте кодирования документов один и тот же сотрудник бухгалтерии может учитывать информацию, которая будет использоваться как в бухгалтерском, так и в управленческом учете».

2. Использование единой информационной базы сводит к минимуму расхождения между системами бухгалтерского и управленческого учета.

По словам финансового директора компании «Louis Dreyfus Vostok» **Ирины Гридневой** (Москва), «если на предприятии налажен нормальный документооборот, при котором информация в бухгалтерском учете отражается своевременно, то в управленческом учете не потребуется производить значительных корректировок».

3. Создание системы управленческого учета, использующей данные бухгалтерского учета, не требует значительных инвестиций в комплексные информационные системы, что особенно актуально для малых и средних предприятий.

Личный опыт

Павел Головач, *финансовый директор страховой компании «Прогресс-Гарант» (Москва)*

С приходом нового менеджмента в ноябре 2002 года наша страховая группа подготовила первый годовой бюджет. Бюджет был сформирован по международным стандартам и включал консолидированные данные всех компаний, входящих в страховую группу.

Начиная в 2003 года группа каждый месяц готовит управленческую отчетность, сравнивая полученные фактические показатели с бюджетными. Управленческий учет ведется на основании данных финансового (бухгалтерского) учета по международным стандартам. Данные из информационной системы ведения финансового учета переносятся в MS Excel, где отчеты формируются в том виде, который удобен для предоставления менеджменту группы. В настоящее время страховая группа решила внедрить более современное про-

граммное обеспечение, используемое в сфере страхования в России и за рубежом. Новая комплексная информационная система (КИС) позволит вести параллельно финансовый, налоговый и управленческий учет, причем как по российским, так и по международным стандартам. При этом управленческий учет по-прежнему будет основываться на данных финансового учета.

Заканчивая сравнение преимуществ и недостатков использования системы бухгалтерского учета для управленческих целей, приведем мнение главы казначейства «Роснефтегазстрой» (Москва) **Дениса Иванова**: «Было бы нелогично и экономически невыгодно использовать дополнительную систему, в которой собиралась бы та же информация, что и в системе бухгалтерского учета. Разумеется, бухгалтерский учет не лишен недостатков, и, для того чтобы их устранить, создаются системы управленческого учета и бюджетирования».

Далее мы рассмотрим, каким образом данные бухгалтерского учета можно использовать для управленческого учета и бюджетирования.

Принципы настройки системы бухгалтерского учета для управленческих целей

Виктор Кириченко, руководитель направления ООО «Русаудит Дорхоф, Евсеев и партнеры» (Москва), канд. экон. наук.

Наталья Лейтес, старший консультант ООО «Русаудит Дорхоф, Евсеев и партнеры» (Москва)

Существует несколько способов реорганизации рабочего плана счетов для целей управленческого учета. Условно их можно разделить на две категории – одномерные и многомерный.

Одномерные способы настройки плана счетов

Одномерные способы настройки рабочего плана счетов подразумевают использование субсчетов. При этом одномерные системы могут быть организованы автономно (с использованием различных счетов для бухгалтерского и управленческого учета) и интегрировано (используется единая система счетов).

В первом случае в рабочий план счетов бухгалтерского учета вводятся так называемые «зеркальные» или «транзитные» счета. Для этого выбираются свободные коды счетов, например, 30, 31, 32, 33, 34, 35 и т.д., которые используются для управленческого учета¹.

Во втором случае используется единая система счетов для бухгалтерского и управленческого учета.

Открытие субсчетов к счетам бухгалтерского учета позволяет собрать необходимые данные для управленческого учета. Правда, в этом случае система становится неудобной в работе. Однако для небольших предприятий она может быть вполне приемлемой.

Пример 1

Рассмотрим, как может выглядеть структура субсчетов бухгалтерского учета для управленческих целей на примере счета 44 «Расходы на продажу»:

44 «Расходы на продажу»

44.1. «Транспортные расходы»

44.1.1. «Доставка товара»

44.1.2. «Погрузочно-разгрузочные работы»

44.2. «Проценты по банковскому кредиту»

44.3. «Арендная плата»

44.3.1. «Склады»

44.3.1.1. «Склад № 1»

44.3.1.2. «Склад № 2»

44.3.2. «Офисы»

44.3.2.1. «Основной офис»

44.3.2.2. «Офис в N-ске»

44.4. «Услуги связи»

44.4.1. «Телефон»

44.4.1.1. «Местный»

44.4.1.1.1. «Бизнес-процесс (БП) развитие»

44.4.1.1.2. «БП продажи»

44.4.1.1.3. «БП производство»

44.4.1.1.4. «БП воспроизводство оборотных активов»

44.4.1.1.5. «БП воспроизводство внеоборотных активов»

44.4.1.1.6. «БП воспроизводство персонала»

44.4.1.1.7. «БП расчеты»

¹ Метод использования «зеркальных» счетов подробно описан в российских учебниках по управленческому учету (см. Вархушина М.А. «Бухгалтерский управленческий учет». М.: ИКФ «Омега-Л», Высшая школа, 2003; Николаева С.А. «Принципы формирования и калькулирования себестоимости». М: Аналитика-Пресс, 1997).

- 44.4.1.2. «Междугородний»
 - 44.4.1.2.1. «БП развитие»
 -
 - 44.4.1.2.7. «БП расчеты»
 - 44.4.2. «Интернет»
- 44.5. «Выплаты персоналу»
 - 44.5.1. «Заработная плата»
 - 44.5.2. «Прочие выплаты»
- 44.6. «Платежи в бюджет»
 - 44.6.1. «Единый социальный налог»
 - 44.6.2. «Прочие налоги»
- 44.7. «Оргтехника»
 - 44.7.1. «Ремонт»
 - 44.7.2. «Обслуживание»
 - 44.7.3. «Расходные материалы»
- 44.8. «Прочие расходы»
 - 44.8.1. «Услуги сторонних организаций»
 - 44.8.1.1. «Маркетинг»
 - 44.8.1.2. «Информационные услуги»
 - 44.8.1.2.1. «БП развитие»
 -
 - 44.8.1.2.6. «БП воспроизводство персонала»
 - 44.8.1.2.6.1. «БП воспроизводство персонала отдела продаж»
 - 44.8.1.2.6.2. «БП воспроизводство персонала отдела маркетинга»
 - 44.8.1.2.6.3. «БП воспроизводство персонала отдела логистики»

С одной стороны, описанная выше структура счета 44 «Расходы на продажу» довольно громоздкая, но с другой – ее использование в учете позволит быстро получать управленческую информацию в требуемом информационном разрезе.

Одним из существенных недостатков одномерной системы настройки бухгалтерского плана счетов является то, что, делая проводки, бухгалтер разносит информацию между субсчетами последних уровней в единственном информационном разрезе. Для того чтобы получить данные по другим объектам учета, придется вручную отбирать информацию по нескольким счетам.

Пример 2

Предприятие воспользовалось услугами кадрового агентства по подбору персонала для нескольких подразделений. Общая стоимость услуг агентства для предприятия составила 7000 руб. (без учета НДС). Соответственно в бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

Дебет 44.8.1.2.6.1. «БП воспроизводство персонала отдела продаж» - **Кредит 60.1.** «Расчеты с поставщиками и заказчиками» - 5000 руб. (услуги по подбору специалиста в отдел продаж);

Дебет 44.8.1.2.6.2. «БП воспроизводство персонала отдела маркетинга» - **Кредит 60.1** – 500 руб. (услуги по подбору персонала в отдел логистики).

Такая организация субсчетов дает возможность группировать затраты по подразделениям, но не позволяет автоматически получать сведения о стоимости услуг по подбору персонала в других разрезах, например информацию о затратах по проектам. Допустим, в проекте «Продвижение продукции» участвуют специалисты отдела маркетинга и отдела продаж, тогда стоимость услуг по подбору персонала для этого проекта составит 5500 руб. Но для того чтобы это определить, придется сначала произвести выборку данных по необходимым субсчетам, а затем их суммировать.

Описанные проблемы можно решить с помощью многомерной настройки плана счетов.

Многомерный способ настройки плана счетов

При многомерной организации бухгалтерского плана счетов каждому счету присваивается несколько аналитических признаков. Под аналитическим признаком подразумевается совокупность однородных объектов аналитического учета, которыми могут быть, например, основные средства, номенклатура товаров, контрагенты, бизнес-процессы и т.д. При этом одни аналитические признаки используются и для бухгалтерского, и для управленческого учета (основные средства, сотрудники, номенклатура товаров), а другие (бизнес-процессы, центры ответственности) нужны только для управленческого учета. Количество аналитических признаков может быть ограничено только возможностями выбранного программного обеспечения и целесообразностью.

Пример 3

Приведем пример многомерного плана счетов для условного торгового предприятия (см. табл. 1). Поскольку на практике такой план счетов состоит более чем из 500 строк, мы приводим лишь его фрагмент.

При использовании многомерного плана счетов бухгалтер, делая проводку, выбирает не только счета для учета той или иной операции, но и соответствующие этим счетам аналитические признаки.

**Таблица 1. Фрагмент многомерного плана счетов условного
торгового предприятия**

Код счета (субсчета)	Наименование счета (субсчета)	Аналитические признаки			
8	Вложение во внеоборотные активы				
8.3	Строительство объектов основных средств	Объекты внеоборотных активов	Бизнес-процессы и подсистемы	Подразделения	Затраты на строительство
8.4	Приобретение отдельных объектов основных средств	-*-	-*-	-*-	Проекты
8.5	Приобретение нематериальных активов	-*-	-*-	-*-	-*-
41	товары	Номенклатура	Склады/места хранения	Сотрудники	-*-
44	Расходы на продажу	Издержки обращения	Бизнес-процессы и подсистемы	Подразделения	-*-
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Контрагенты	Договоры	Форма оплаты	Направления деятельности
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	-*-	-*-	Основания расчетов с покупателями	Форма оплаты
68	Расчеты по налогам и сборам	Виды платежей в бюджет и фонды	Бюджеты	Налоги	Направления деятельности
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	Сотрудники	Вид выплат сотрудникам	Направления деятельности	-*-
90	Продажи				
90.1	Выручка от продаж	Номенклатура	Ставка НДС	Ставка НсП	Проекты
90.2	Себестоимость продаж	-*-	-	-	-
90.3	Налог на добавленную стоимость	-*-	Ставка НДС	-	-
90.4	Акцизы	-*-	-	-	-
90.5	Налог с продаж	-*-	Ставка НП	-	-
90.6	Расходы на продажу	-*-	-	-	-
90.9	Прибыль/убыток от продаж	-*-	-	-	-
004	Товары, принятые на комиссию	Номенклатура	Контрагенты	Проекты	Склады/места хранения

Пример 4

Воспользуемся условием примера 2. В многомерной системе указанные проводки будут выглядеть так, как показано в табл. 2 на с.32.

Таким образом, чтобы определить, в какую сумму компании обошлись услуги по подбору персонала в рамках проекта «Продвижение продукции», достаточно будет сформировать отчет о затратах на бизнес-процесс «Воспроизводство персонала» в данном проекте.

Для того чтобы автоматизировать процесс ведения бухгалтерского учета, по каждому аналитическому признаку составляются справочники, в разрезе которых может осуществляться учет по данному аналитическому признаку.

Например, в справочнике аналитического признака «Контрагенты» будет содержаться информация обо всех контрагентах предприятия (наименование, адрес и т.д.). На практике реализовать многомерный учет можно во многих бухгалтерских программах. Количество уровней аналитики зависит в большинстве случаев от потребностей предприятия. В идеале такая система позволяет собрать всю существенную информацию.

Таблица 2. Отражение в учете услуг кадрового агентства

Дебет	Наименование аналитического признака	Объект учета	Кредит	Наименование аналитического признака	Объект учета	Сумма, руб.
44	Издержки обращения	Информационные услуги	60.1	Контрагенты	Фирма М	5000
	Бизнес-процесс	Воспроизводство персонала		Договоры	От 03.04.03 № 5	
	Подразделение	Отдел продаж		Форма оплаты	Безналичные расчеты	
	Проекты	Продвижение продукции		Направления деятельности	Текущая	
44	Издержки обращения	Информационные услуги	60.1	Контрагенты	Фирма М	500
	Бизнес-процесс	Воспроизводство персонала		Договоры	От 03.04.03 № 5	
	Подразделение	Отдел маркетинга		Форма оплаты	Безналичные расчеты	
	Проекты	Продвижение продукции		Направления деятельности	Текущая	
44	Издержки обращения	Информационные услуги	60.1	Контрагенты	Фирма М	1500
	Бизнес-процесс	Воспроизводство персонала		Договоры	От 03.04.03 № 5	
	Подразделение	Отдел логистики		Форма оплаты	Безналичные расчеты	
	Проекты	-		Направления деятельности	Текущая	

Как получить данные о фактическом исполнении бюджетов из бухгалтерского учета

Андрей Рекшинский, старший консультант департамента финансового и управленческого консультирования ФБК (Москва).

Для того чтобы система бухгалтерского учета отвечала требованиям существующей на предприятии системы бюджетирования, то есть позволяла собирать информацию в разрезе планируемых показателей, необходимо разработать:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий аналитику, достаточную для формирования данных о фактическом исполнении бюджета;
- правила отражения данных на счетах бухгалтерского учета, обеспечивающие сбор информации на выделенных аналитических счетах в соответствии с экономическим содержанием соответствующих статей бюджетов;
- порядок формирования отчетов об исполнении бюджетов из данных бухгалтерского учета.

Разработка рабочего плана счетов

Чтобы на основе бухгалтерской информации можно было получать данные о фактическом исполнении бюджетов, следует определить принципы группировки данных на счетах бухгалтерского учета, которые согласовывались бы с существующей в компании системой бюджетирования.

Для целей бюджетирования бухгалтерский план счетов нужно реорганизовать в соответствии с финансовой структурой предприятия¹ и статьями составляемых бюджетов.

В рамках финансовой структуры предприятия выделяются центры финансовой ответственности (ЦФО). Для каждого типа ЦФО (центр затрат, центр доходов, центр прибыли, центр инвестиций) нужно определить счета бухгалтерского плана счетов, на которых отражается информация, касающаяся данного центра финансовой ответственности. Затем нужно определить, какие счета бухгалтерского учета соответствуют каждому составляемому на предприятии бюджету (см. табл. 1 на с. 34).

Аналитика, открываемая к тому или иному бухгалтерскому счету, должна быть сопоставима со статьями соответствующих бюджетов. Например, аналитика по счету 10 «Материалы» должна включать статьи затрат как бюджета прямых материальных затрат, так и инвестиционного бюджета.

¹ Подробнее о формировании финансовой структуры предприятия см. статью «Финансовая структура: первый шаг к бюджетированию», «Финансовый директор», 2002, № 6, с.12.

Личный опыт

Ирина Гриднева

В большинстве случаев, для того чтобы обеспечить взаимодействие систем бюджетирования и бухгалтерского учета, к счетам рабочего плана счетов создается многоуровневая аналитика. Например, на этапе оприходования товара наш отдел логистики использует следующую аналитику: склад размещения приобретенного продукта, группа продукта, продукт. Такая аналитика в наибольшей степени соответствует бюджету закупок, с которым в дальнейшем необходимо будет сопоставить данные бухгалтерского учета. Аналогичным образом мы создаем аналитику и по другим направлениям деятельности.

Пример 1

В строительную компанию входят три строительных участка, строительное управление, автопарк и склад.

Каждый из участков ведет строительство отдельного объекта, поэтому компания выделяет их как центры прибыли. Автопарк обслуживает не только саму компанию, но и оказывает услуги на сторону, соответственно он тоже выделен в центр прибыли. Склад используется в основном для хранения материалов, необходимых для строительства, поэтому он выделен в центр затрат. Строительное управление также является центром затрат.

Таблица 1. Сопоставление типовых бюджетов и счетов бухгалтерского учета

Название бюджета	Счет бухгалтерского учета
Бюджет продаж	90 «Продажи»
	20 «Основное производство»
	40 «Выпуск продукции»
	43 «Готовая продукция»
Бюджет прямых материальных затрат	10 «Материалы»
Бюджет прямых затрат труда	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Бюджет производственных затрат	20 «Основное производство»
	23 «Вспомогательное производство»
Бюджет общепроизводственных затрат	25 «Общепроизводственные расходы»
Бюджет общехозяйственных затрат	26 «Общехозяйственные расходы»
Инвестиционный бюджет	07 «Оборудование к установке»
	08 «Незавершенное строительство»
	10 «Материалы»
	26 «Общехозяйственные расходы»
Бюджет движения денежных средств	51 «Расчетные счета»

Таблица 2. Распределение счетов бухгалтерского учета по ЦФО

ЦФО	Вид ЦФО	Счета учета доходов и расходов ЦФО
Участки 1, 2, 3	Центры прибыли	20 «Основное производство»
		25 «Общепроизводственные расходы»
		90 «Продажи»
Автопарк	Центр прибыли	23 «Вспомогательное производство»
		90 «Продажи»
		79 «Внутрихозяйственные расходы»
Склад	Центр занятости	23 «Вспомогательное производство»
Строительное управление	Центр занятости	26 «Общехозяйственные расходы»

В табл. 2 приведены счета бухгалтерского учета, применяемые для учета операций каждого ЦФО.

Поскольку основной деятельностью компании является строительство, расходы на строительные участки учитываются на счетах 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы». Автопарк и склад считаются вспомогательным производством, поэтому их расходы учитываются на счете 23 «Вспомогательное производство». Расходы на содержание строительного управления учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Определив роль основных счетов, рассмотрим, каким образом форма бюджетов влияет на организацию аналитического учета. Для примера возьмем счет 23 «Вспомогательное производство». Как видно из табл. 2, на этом счете учитываются расходы автопарка и склада. Типовая форма бюджета автопарка представлена в табл. 3, а бюджета склада - в табл. 4.

В результате объединения статей расходов бюджетов автопарка и склада мы получаем перечень субсчетов, которые должны быть открыты к счету 23 «Вспомогательное производство» (см. табл. 5 на с. 36).

Правила отражения данных в бухгалтерском учете

Определив, в каком разрезе будет собираться учетная информация, необходимо утвердить правила, по которым данные отражались бы в созданной структуре аналитических счетов в соответствии с экономическим содержанием соответствующих статей бюджетов. Для этого на предприятии следует разработать внутреннее положение по ведению бухгалтерского учета, в котором будут описаны не только принципы корреспонденции счетов, но и порядок разнесения информации по субсчетам и аналитическим признакам.

Пример 2

В строительной компании (из предыдущего примера) автопарк выделен на отдельный баланс.

Расчеты автопарка с другими подразделениями компании осуществляются с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 2 «Расчеты по текущим операциям». Расчеты со сторонними покупателями услуг автопарка осуществляются с использованием счета 90 «Продажи». Допустим, в описываемой строительной компании используется система внутрифирменного ценообразования. Прибыль автопарка от внутрифирменных услуг учитывается по кредиту счета 79.2 (аналитический признак - ЦФО «Автопарк»). Итоговый результат деятельности и суммарная прибыль автопарка формируются по кредиту счета 99 (ЦФО «Автопарк»). Вместе с тем в себестоимость строительства каждого участка, формируемую для внешних пользователей, не должна входить внутрифирменная прибыль автопарка. Для этого создаются аналитические признаки «Включается в отчетность» и «Не включается в отчетность». При учете внутрифирменной прибыли бухгалтер выбирает значение «Не включается в отчетность». В дальнейшем эти данные не учитываются и при формировании официальной бухгалтерской отчетности. Порядок отражения типовых проводок при реализации услуг автопарка сторонним и внутренним покупателям представлен в табл.6.

Таблица 3. Бюджет ЦФО «Автопарк»

Статья	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	Год
Доходы					
Участок 1					
Участок 2					
Участок 3					
Сторонние заказчики					
Итого					
Расходы					
ГСМ					
Материалы					
Заработная плата					
Налоги					
Прочие расходы					
Итого					
Прибыль					

Таблица 4. Бюджет ЦФО «Склад»

Статья расходов	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	Год
Заработная плата					
Налоги					
Содержание помещений					
Прочие расходы					
Итого					

Таблица 5. Аналитика по счету 23 «Вспомогательное производство»

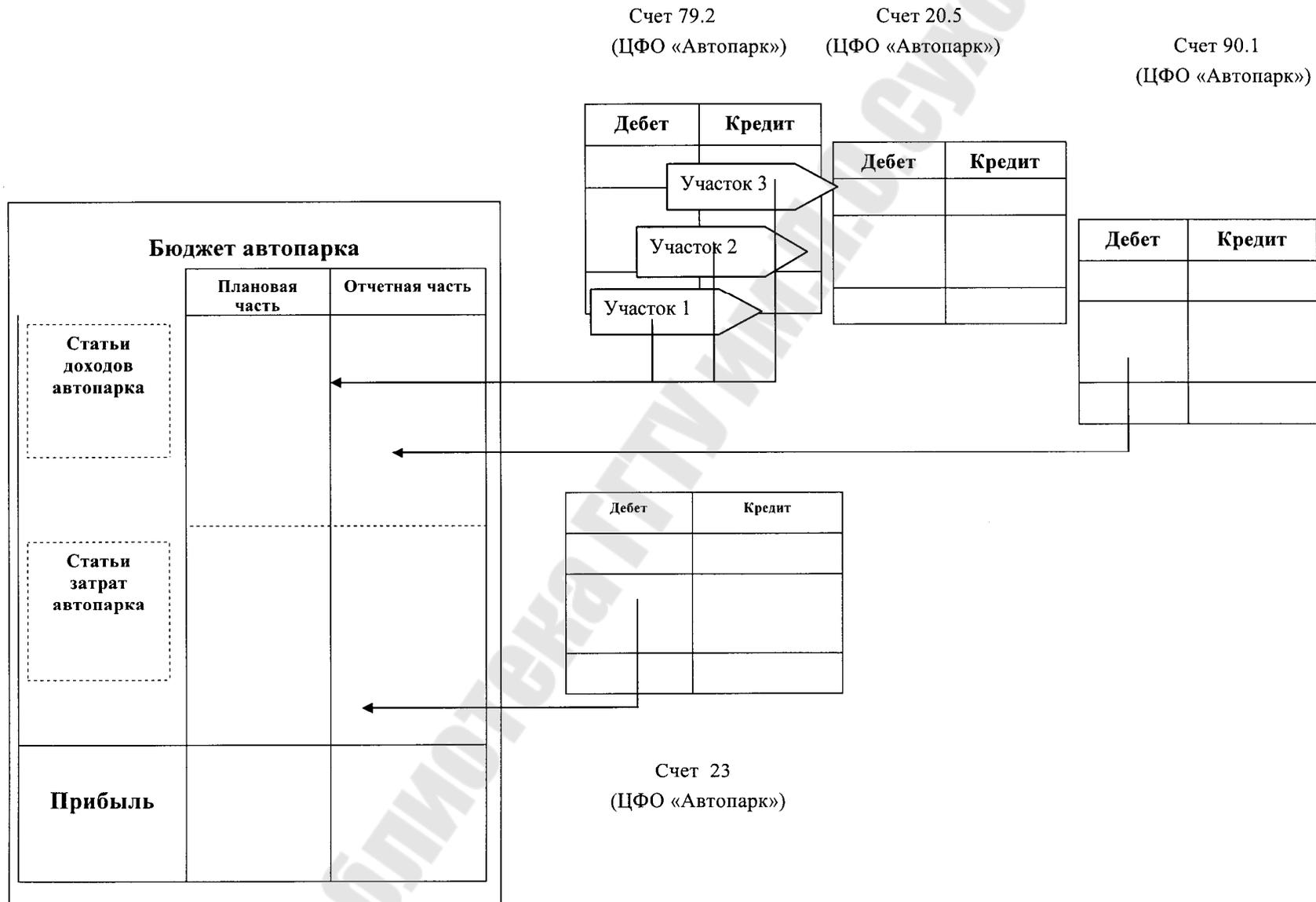
Субсчет	Наименование субсчета	Аналитические признаки		
		Наименование ЦФО	Вид продукции	Вид затрат (постоянные или переменные)
01	ГСМ			
02	Заработная плата			
03	Налоги			
04	Содержание помещения			
05	Амортизация ²			
06	Прочие расходы			
07	Прочие расходы			

² Статья затрат «Амортизация» редко учитывается при бюджетировании, но ее необходимо отражать в соответствии со стандартами ведения бухгалтерского учета.

Таблица 6. Бухгалтерские проводки при реализации услуг автопарка¹

Дебет	Кредит	Сумма	Описание
Реализация сторонним организациям			
62	90.1 (ЦФО «Автопарк»)	Цена для сторонних покупателей	Реализация услуг автопарка сторонним организациям
90.2 (ЦФО «Автопарк»)	23 (ЦФО «Автопарк»)	Себестоимость услуг	Себестоимость оказанных услуг автопарка сторонним организациям
90.3	68	НДС	Начислен налог на добавленную стоимость с выручки от оказанных услуг
90.9	99 (ЦФО «Автопарк», «Включается в отчетность»)	Финансовый результат	Определение финансового результата оказания услуг автопарком сторонним организациям.
Оказание услуг внутренним покупателям			
20.5 («Транспорт и механизмы», ЦФО «Участок 1 (2,3)», «Включается в отчетность»)	79.2 (ЦФО «Автопарк»)	Себестоимость внутренней услуги	Отражение стоимости оказанных услуг в себестоимости строительства
20.5 («Транспорт и механизмы», ЦФО «Участок 1 (2,3)», «Не включается в отчетность»)	79.2 (ЦФО «Автопарк»)	Прибыль от внутренней услуги	Отражение стоимости оказанных услуг в себестоимости строительства
79.2 (ЦФО «Автопарк»)	23.0 (ЦФО «Автопарк»)	Себестоимость внутренней услуги	Себестоимость оказанных услуг строительным площадкам в затратах автопарка
79.2 (ЦФО «Автопарк»)	99 ЦФО («Автопарк» «Не включается в отчетность»)	Финансовый результат	Определение финансового результата от оказания услуг автопарком внутренним покупателям.

¹ Выдержка из положения по ведению бухгалтерского учета строительной компании.



Формирование отчетов об исполнении бюджетов из бухгалтерских данных

При организации ведения бухгалтерского учета по вышеописанным принципам в конце бюджетного периода на счетах накапливается информация для составления управленческой отчетности о фактическом исполнении бюджетов.

Для каждой формы управленческой отчетности необходимо установить порядок получения информации из данных бухгалтерского учета: определить, какие обороты (дебетовые или кредитовые) или какое сальдо необходимо взять для получения данных о фактическом исполнении конкретных статей бюджетов.

Пример 3

Схема формирования отчетных данных для бюджета ЦФО «Автопарк», приведенного в табл. 3, показана на рисунке. Фактическое исполнение расходной части бюджета определяется как кредитовый оборот счета 23 «Вспомогательное производство» (ЦФО «Автопарк»). Данные берутся в разрезе субсчетов, совпадающих со статьями расхода бюджета. Доходы от предоставления услуг сторонним заказчикам определяются как дебетовый оборот по счету 90.1 (ЦФО «Автопарк»), а доходы от предоставления услуг строительным участкам - как кредитовый оборот счета 79.2 (ЦФО «Автопарк») в корреспонденции со счетом 20.5 ЦФО «Участок 1 (2, 3)».

Конечно же, при настройке системы бухгалтерского учета с целью получения данных для бюджетирования бухгалтерская информация не будет полностью отвечать потребностям компании, то есть ее придется корректировать. Главный же плюс такой настройки - значительное упрощение работы.

Следует помнить, что при расчете необходимых данных, как правило, допустима погрешность в пределах 5%, которая позволяет принимать адекватные управленческие решения.

В заключение отметим, что, по нашему мнению, интеграция финансового и управленческого учета будет наиболее эффективна на предприятиях средних размеров, которые выделяют в своей структуре несколько ЦФО, составляют для каждого из них свой бюджет и контролируют его выполнение.

Реорганизация бухгалтерского учета позволяет принимать более взвешенные управленческие решения»

Интервью с финансовым директором аудиторско-консалтинговой группы «Что делать Консалт» (Москва) **Ольгой Самохиной**

- Приходилось ли Вам реорганизовывать систему бухгалтерского учета для управленческих целей?

- Да. Сначала мы определили основные направления деятельности компании, в разрезе которых будем вести бухгалтерский учет. Эти направления деятельности мы объединили в две группы: оптовая торговля и оказание услуг. По каждому выделенному направлению деятельности была создана многоуровневая

древовидная структура, описывающая входящие в него процессы.

После этого было решено реорганизовать существовавший на тот период рабочий бухгалтерский план счетов: нужно было разработать аналитику, соответствующую созданной структуре процессов. В качестве основных аналитических признаков, которым в настоящий момент уделяется наибольшее внимание, были приняты «Направление деятельности» и «Подразделение». Также была создана аналитика, позволяющая учитывать факты хозяйственной деятельности предприятия в разрезе договоров и контрагентов. Это дало возможность отслеживать и оценивать перспективность дальнейшей работы с тем или иным покупателем или поставщиком.

- Был ли регламентирован процесс ввода первичных документов в комплексную систему учета?

- Разумеется. Отсутствие четких процедур разнесения первичных документов по счетам и навыков ведения учета в соответствии с новыми правилами нередко приводит к большому количеству ошибок. Конечно, жесткий регламент не избавляет от неточностей, но позволяет лучше ориентироваться в новых правилах учета и соответственно допускать меньше ошибок. Помимо этого для снижения количества ошибок на первичных документах приходится делать дополнительные пометки о принадлежности документов к тому или иному аналитическому признаку. Например, при передаче счета-фактуры в бухгалтерию ставится пометка о том, что он относится к департаменту информационного обслуживания. Бухгалтер, делая проводки на основании полученного счета-фактуры, выберет в качестве аналитического признака именно этот департамент. Как правило, дополнительные пометки (аналитические признаки) ставят все сотрудники, обрабатывающие первичные документы.

- Какие управленческие задачи можно решить с помощью многоуровневой аналитики?

- Самые разнообразные. В нашей компании, например, аналитика счетов увязана с системой мотивации персонала. Реализация товара менеджером по продажам регистрируется по счету 90, в том числе по аналитическому признаку «Сотрудники» с указанием фамилии этого менеджера. В соответствии с такими данными сотрудникам начисляются зарплата и бонусы.

- Какие проблемы возникали у Вас в процессе реорганизации системы бухгалтерского учета?

- Основные сложности были связаны с увеличением документооборота и проводок. Чтобы обеспечить нормальную работу сотрудников, потребовалось расширить штат бухгалтерии. Разумеется, при создании специальной службы только ведения управленческого учета потребовалось бы значительно больше новых сотрудников. Несмотря на перечисленные трудности, реорганизация бухгалтерского учета в соответствии с потребностями управленческого аппарата позволила нам получить доступ к значительному объему управленческой информации и в итоге принимать более взвешенные управленческие решения.

АВТОМАТИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА СРЕДНИХ И КРУПНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Юрий Кузьмин, бизнес-директор ЗАЩ «АКГ «Развитие бизнес-систем», канд. физ.-мат.наук

Необходимость ведения управленческого учета не вызывает сомнений у большинства руководителей предприятий.

Однако, решив автоматизировать управленческий учет, многие неизбежно сталкиваются с проблемой: как использовать IT-технологии наиболее эффективно. На основе личного опыта автор рассматривает преимущества и недостатки трех основных типов систем, используемых для автоматизации управленческого учета крупными и средними компаниями.

Проблемы автоматизации управленческого учета

Вести управленческий учет в системе, не связанной с системой финансового учета, могут позволить себе лишь небольшие предприятия. Для крупных и средних компаний такая организация учета (двойной ввод информации, различные системы автоматизации, две базы данных и т.д.) будет попросту неэффективной и дорогой. Поэтому, как правило, на крупных и средних предприятиях в системе управленческого учета используется информация из бухгалтерского учета или единая база данных для всех видов учета¹. Это неизбежно приводит к ряду проблем при автоматизации управленческого учета.

Различия в требованиях к бухгалтерской и управленческой отчетности

Бухгалтерский учет не предоставляет всей информации, необходимой для принятия управленческих решений, либо предоставляет ее в иных разрезах. Соответственно автоматизация управленческого учета будет затруднена по следующим причинам.

1.Сложность учета по проектам.

Бухгалтерский учет обычно ведется в разрезе структурных подразделений. Для управленческих целей наибольший интерес представляет учет доходов и расходов в рамках проектов. Получить такие данные из бухгалтерского учета очень сложно, а чаще всего просто невозможно.

¹ Такая же позиция была высказана и участниками «круглого стола», «Постановка управленческого учета: опыт практиков», «Финансовый директор», 2003, № 5, с.25.

2.Различия в оценке активов.

В первую очередь это касается основных средств с длительным сроком службы (например, активов советских времен), истинная стоимость которых может существенно отличаться от бухгалтерской, несмотря на переоценку.

3.Различия в определении амортизационных отчислений.

В бухгалтерском учете амортизация рассчитывается по нормативам, установленным в учетной политике. Если эти нормативы не совпадают с реальными сроками службы основных средств в компании, то приходится пересчитывать амортизацию, отражаемую в бухгалтерском учете, по реальным нормам для целей управленческого учета, что зачастую очень трудоемко.

4.Трудность учета внутреннего перемещения средств.

Эта проблема актуальна для крупных холдингов, внутри которых происходит множество перемещений основных и денежных средств, продукции и т. д. между различными дочерними структурами. Для этого в бухгалтерском учете используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», но при большом количестве проводок аналитика этого счета разрастается настолько, что разобраться с ней становится очень сложно, а «очистить» от внутренних проводок управленческий учет практически невозможно, особенно если таких сделок тысячи.

Личный опыт

Сергей Юрчук, вице-президент ОАО «НК«Сиданко» Большинство описанных проблем можно избежать, введя определенные правила в учетную политику бухгалтерского учета. Так, кроме традиционных разрезов аналитического бухгалтерского учета (по центрам финансовой ответственности, статьям, элементам) предприятия группы «Сиданко» ведут аналитический учет затрат в разрезе отдельных инвестиционных проектов (МП). Для каждого ИП утверждается разрешение на расходы (текущие и капитальные), и все поступающие и бухгалтерию документы, относящиеся к данному разрешению, кодируются соответствующим образом. Затем в компьютерной программе путем запроса по конкретному утвержденному разрешению можно легко выявить все расходы, произведенные в рамках проекта. Сложнее с учетом доходов в разрезе ИП, но эта задача не решена даже в большинстве компаний, где управленческий учет ведется отдельно от бухгалтерского. Что касается установленных Налоговым кодексом норм амортизации, то нашу компанию они в целом удовлетворяют и мы не ведем двойного расчета амортизационных отчислений. Тем более что это очень трудоемко: на одном нашем нефтедобывающем предприятии в среднем 80-100 тыс. объектов основных средств, а по номенклатуре их 20—30 тыс. видов. В таких условиях не до скрупулезной оценки корректности установленной нормы амортизации по тому или иному объекту. Проблемы пересчета амортизации некоторых видов основных средств возникают только при трансформации отчетности в соответствии с ГААП США.

Различия в справочниках и рабочих планах счетов разных подразделений компании

Российский бухучет регулируется ПБУ и другими нормативными актами. Что касается управленческого учета, то порядок его ведения зависит только от специфики работы предприятия. У крупной компании, состоящей из нескольких предприятий, или у средней фирмы, разделенной в целях оптимизации управления на несколько юридических лиц, неизбежно возникают проблемы консолидации управленческих данных, которые поступают из разных подразделений.

Для того чтобы избежать этих проблем, у всех юридических лиц необходимо, во-первых, привести управленческие планы счетов в соответствие друг с другом, а во-вторых, обеспечить одинаковую структуру и содержимое аналитических справочников учета. В противном случае финансисты каждой дочерней компании будут составлять отчетность по собственным правилам и для ее консолидации придется анализировать первичные документы.

Личный опыт

Михаил Кудрявцев, директор финансово-аналитического департамента ОАО «Единая Европа - Холдинг» (Москва)

На этапе становления холдинга, когда дочерних предприятий было немного, вопросам достоверности управленческой отчетности, синхронизации справочников и т. д. мы уделяли слишком мало внимания. С ростом числа «дочек» повысились и издержки на обработку и приведение к единому формату разнотипных данных, информация в консолидированной управленческой отчетности отражалась с опозданием, поэтому нам пришлось принять ряд решений по стандартизации учета. Сейчас при открытии новых юридических лиц мы в них сразу же стандартизируем планы счетов, справочники аналитического учета и другую нормативную информацию, устанавливаем типовое программное обеспечение. Это позволяет анализировать как консолидированные отчеты всех фирм, входящих в холдинг, так и первичную информацию, сократить сроки подачи информации руководству, значительно снизить затраты на обслуживание и сопровождение информационных систем холдинга.

Достоверность данных

Автоматизация управленческого учета, основанная на преобразовании данных бухгалтерских систем, не гарантирует получения достоверной информации о работе компании, так как эти данные могут быть неверными. В практике автора были случаи, когда в бухгалтерской учетной системе в конце месяца не сходилось сальдо, и тогда бухгалтеры просто правили его, не

желая разобраться в причинах нестыковки. В результате остаток на счете на конец месяца не совпал с остатком на начало следующего месяца. Поэтому и управленческая информация, полученная путем переработки таких проводок, оказывалась неверной. Также часто встречаются ошибки, связанные с вводом неверных значений справочников аналитического учета.

Таким образом, для того чтобы получить достоверную информацию о работе компании, необходимо организовать единую базу первичных данных, которая могла бы использоваться для составления как бухгалтерской, так и управленческой отчетности. Первичные данные должны вводиться по единым для всей компании правилам, любое нарушение которых контролируется учетной системой. Решить эти задачи можно по-разному.

Способы автоматизации управленческого учета

Единая учетная система

Построение учетно-аналитической системы на основе «тяжелой» ERP-системы типа SAP R/3, Oracle Applications, BAAN IV и др. является наиболее радикальным способом решения названных проблем. Для этого нужно не только унифицировать методику учета во всех дочерних структурах, но и перенести данные из всех используемых систем в новую систему. Расходы на внедрение полномасштабной ERP-системы довольно значительны (от миллиона долларов), поэтому, чтобы их оправдать, компании стараются использовать все ее учетные возможности.

Преимущества. При грамотном внедрении помимо обеспечения данными о деятельности любого сотрудника компании в реальном времени в любом разрезе (то есть развернутого управленческого учета) ERP-система способствует значительному повышению эффективности работы компании, ее прозрачности, а также росту финансовой и производственной дисциплины работников. Бухгалтерская и управленческая отчетность при этом составляются на основе одной и той же первичной информации.

Недостатки. Описание бизнес-процессов и внедрение единой учетной системы занимают несколько лет. В течение этого времени учет приходится вести с помощью старых средств. Кроме того, детализация, которую обеспечивает масштабная ERP-система, зачастую оказывается ненужной — объем экономии в этом случае будет меньше, чем расходы на внедрение.

Вывод. Внедрять ERP-систему для автоматизации управленческого учета имеет смысл, только если предприятие планирует оптимизировать все бизнес-процессы. Если же стоит задача автоматизировать только учетные функции, то достаточно внедрить учетные модули ERP-систем или же использовать более гибкие и в то же время более дешевые аналитические системы, речь о которых пойдет ниже.

Личный опыт

Сергей Воробьев, заместитель генерального директора по экономике и финансам ОАО «Метафракс» (г. Губаха, Пермская обл.)

Главной целью автоматизации было повышение управляемости всего предприятия путем создания инструмента управленческого учета, планирования и анализа движения материальных и финансовых ресурсов на базе Oracle Applications.

Первоначально предполагалось автоматизировать следующие блоки:

- основное производство;
- вспомогательное производство;
- планирование;
- финансы;
- снабжение;
- склады;
- сбыт.

Дело в том, что в начале проекта мы сами не до конца понимали, что именно нам нужно перестроить в финансовой структуре и каким мы хотим видеть учет. Поэтому начали с того, что было понятным, и, нарабатывая собственный опыт, корректировали первоначальный подход к проекту. Сейчас управленческий учет автоматизирован полностью, автоматизация бухгалтерского и налогового учета еще ведется. Но даже если бы мы начинали с автоматизации учетных функций, то вопрос о том, какую систему внедрять - только для ведения учета или ERP-систему - не стоял бы: собирать информацию о работе крупного производственного предприятия можно только в ERP-системе.

Аналитическая система

Получать и анализировать управленческую отчетность можно при помощи системы на базе OLAP-технологии¹. В этом случае информация из бухгалтерских программ и других учетных систем выгружается в аналитическую систему и на основе полученных данных по установленным правилам в ней формируются управленческие отчеты. В качестве аналитической системы могут использоваться как тиражируемые системы (Oracle Financial Analyzer, Comshare, Prophix, Adaytum e. Planner, Hyperion Pillar, «Инталев», «Контур Корпорация. Бюджет»), так и системы, разработанные для конкретной компании.

Преимущества. При внедрении таких систем менять существующие бухгалтерские программы обычно не нужно - следует только навести в них порядок, то есть создать единые классификаторы и аналитические счета для обеспечения выгрузки сопоставимых данных

¹ OLAP – особая компьютерная технология, позволяющая анализировать данные в любых разрезах. В настоящее время на базе OLAP работают практически все аналитические системы.

У большинства описанных систем есть разнообразные инструменты для составления отчетов, что способствует пониманию руководством тонкостей финансового управления компанией.

Внедрение таких систем обходится значительно дешевле (несколько десятков или сотен тысяч долларов США) и осуществляется быстрее (3-6 месяцев), чем внедрение ERP-систем. Кроме того, методики внедрения опробованы многими консультантами и практически не дают сбоев.

Недостатки. При разумном количестве операций OLAP-система может импортировать и анализировать первичные данные. Однако при большом числе проводок (которое в крупных компаниях может достигать до миллиона в месяц) система будет перегружена. Если же вводить в систему не первичные данные, а сформированные бухгалтерские отчеты, то неизбежно возникнут проблемы с консолидацией отчетности различных подразделений. Кроме того, бухгалтерские отчеты можно сформировать лишь по закрытию периода, поэтому вся информация будет попадать в систему с большим опозданием.

Вывод. Данный вариант автоматизации целесообразно использовать в средних компаниях и холдингах, где количество первичных данных сравнительно невелико.

Личный опыт

Геннадий Волегов, заместитель генерального директора по экономике и финансам «Ватойл» - филиала ЗАО «ЛУКойл-Пермь» (Пермь)

На нашем предприятии система Hyperion Pillar для ведения управленческого учета и бюджетирования была интегрирована с системой финансового учета Platinum. При этом Platinum пришлось дорабатывать: частично менять план счетов, наводить порядок в справочниках аналитического учета, вводить единые центры затрат и т. д. Сейчас в Platinum бухгалтерия вводит первичные документы, и поскольку эти данные запаздывают, то для получения оперативной отчетности экономисты вводят в систему управленческого учета данные о событиях, которые уже произошли, но еще не подтверждены документально.

Несмотря на то, что сейчас приходится много внимания уделять интеграции существующих программ, их работой мы в целом довольны. Конечно, если бы мы решили сейчас автоматизировать учет с нуля, то предпочли бы ERP-систему. Но десять лет назад, когда мы впервые столкнулись с необходимостью автоматизации учета, ERP-системы, способные решать комплексные задачи, не были адаптированы к российским условиям.

Корпоративное хранилище данных и аналитическая система

Чтобы избежать проблем с перегрузкой аналитических систем из-за большого объема первичной информации, в цепочку анализа и обработки

данных можно добавить еще одно звено - корпоративное хранилище данных (далее - КХД). КХД представляет собой специально разработанное специалистами предприятия (реже купленное) программное обеспечение, которое одновременно выполняет функции фильтра первичных данных и архива. Схема работы КХД такова: первичные данные попадают в бухгалтерские и иные учетные системы, оттуда - в хранилище, а затем в обработанном и упорядоченном виде переносятся в OLAP-систему.

Преимущества. При импорте данных в хранилище дублирующая информация устраняется автоматически по заранее установленным правилам. На этом этапе контролируется большая часть несоответствий: незаполненные аналитические справочники, неправильная корреспонденция счетов, не говоря уже о более грубых нарушениях (например, ручная правка сальдо). В результате достоверность итоговой информации значительно возрастает. Кроме того, объем обработанных данных становится примерно в 10 раз меньше объема первичной информации, что позволяет разгрузить аналитическую систему.

Недостатки. Основным недостатком является необходимость создания дополнительного хранилища данных, а также невозможность получения управленческой отчетности в реальном времени. Срок запаздывания информации из-за необходимости ее экспорта в хранилище, а затем обработки и обратного импорта в отчетные системы составляет минимум сутки. Кроме того, создание хранилища вместе с покупкой аналитической системы обойдется примерно вдвое дороже, чем просто покупка и внедрение аналитической системы.

Вывод. Компаниям, для которых суточное запаздывание информации не критично (исключая банки, инвестиционные компании, компании мобильной связи и некоторые другие), а объем первичной информации велик, имеет смысл использовать корпоративные хранилища, поскольку, с одной стороны, это позволяет избежать искажений данных, а с другой - обойдется дешевле, чем внедрение ERP-системы.

Пример

Для многих компаний отчетность в режиме реального времени не дает достоверной картины. Автор убедился в этом, когда проанализировал число проводок за сутки на одном крупном предприятии. Выяснилось, что наибольшее количество введенных проводок приходилось на 10-е число и на конец месяца. Именно в эти дни вводились все исходные данные — так был устроен документооборот. Понятно, что в эти периоды суточная отчетность показала бы сильные колебания всех показателей, не имеющие никакого экономического смысла. Поэтому управленческую отчетность стоит создавать только по закрываемым периодам. В банках это сутки, в промышленных компаниях — месяц. А запаздывание системы на срок, гораздо меньший, чем продолжительность такого периода (например, сутки для промышленной компании), никакого значения не имеет.

Личный опыт

Александр Бондаренко, *руководитель блока экономики и финансов ФК «НИКойл» (Москва)*

Если в компании больше одной учетной системы, несколько юридических лиц и направлений деятельности, хранилище является единственно возможным способом получать достоверные данные управленческого учета. Это мнение не только нашей финансовой службы, но и IT-специалистов и консультантов, с которыми мы советовались по данному вопросу.

Правда, внедрить такое хранилище непросто. В частности, сложно формализовать данные и настроить форматы хранения и порядок формирования информации обо всех продуктах, с которыми работает крупная компания. Например, у нас таких продуктов около двухсот, каждый из них должен иметь примерно по двадцать-тридцать характеристик. В такой ситуации для начала имеет смысл описать порядка двадцати ключевых продуктов, которые имеют наибольший вес в обороте, а затем распространить полученный опыт работы на все остальные продукты. Еще одна сложность: если компании, как и нам, требуется оперативная информация, то использовать бухгалтерские системы в качестве основы для получения данных нельзя (в лучшем случае их можно применять для сверки). Поэтому для использования КХД необходимо наличие хороших «бэк-офисных» систем, данные из которых попадали бы непосредственно в хранилище.

Кроме того, для создания корпоративного хранилища бизнес-процессы на предприятии должны быть стабильными. Так, нам пришлось приостановить проект внедрения КХЛ из-за вхождения в ФК «НИКойл» Автобанка и «Промышленно-страховой компании». Пока процесс объединения, в том числе и перехода на единые стандарты отчетности, не будет завершен, продолжать этот проект не имеет смысла.

Автоматизация системы управленческого учета на базе КХД

Процесс внедрения ERP-систем, как и аналитических систем, описан во многих изданиях, поэтому в данной статье основные принципы построения автоматизированной системы управленческого учета автор рассматривает на базе корпоративного хранилища данных.

Система сбора и обработки информации с помощью КХД состоит из четырех основных частей: объединенной системы нормативно-справочной информации (ОС НСИ), системы ввода первичных документов (СВПД), непосредственно корпоративного хранилища данных и аналитической системы (АС). Рассмотрим каждую из них подробнее.

Система НСИ

Объединенная система нормативно-справочной информации необходима для того, чтобы обеспечить одинаковые справочные данные во всех используемых программах. В ней содержатся всевозможные справочники аналитического учета, информация о планах счетов, методические рекомендации и т. д. Все остальные подсистемы при этом должны быть совместимы с ОС НСИ: при изменении в справочниках НСИ автоматически должны изменяться соответствующие справочники других систем.

Любые изменения в ОС НСИ могут вноситься только согласно регламенту, который должен быть тщательно разработан. Например, в одном из холдингов, с которым автору приходилось работать, для внесения изменений сотруднику подразделения нужно было подать заявку установленной формы. Руководство подразделения рассматривало эту заявку, визировало и направляло ее на утверждение в финансовый департамент головного офиса. После утверждения изменения вносились в систему. Таким образом, рабочая версия НСИ обновлялась раз в месяц и сотрудникам становились доступны уже скорректированные методики справочники и другие документы.

Система ввода первичных документов

Практика показала, что сотрудники, создающие или получающие первичные документы (договоры, акты, счета-фактуры), наиболее правильно их классифицируют. Поэтому ввод таких документов имеет смысл поручать именно сотрудникам на местах. Он осуществляется с помощью существующих учетных подсистем (например, подсистемы учета материалов или системы для учета работы с клиентами) или же специальной программы, интегрированной с бухгалтерской. Затем введенные данные попадают в бухгалтерию. Бухгалтер просматривает полученные записи, сверяет их бумажными оригиналами, при необходимости вносит правку и импортирует их в учетную систему, где документы трансформируются в набор проводок.

В производственных компаниях практически не бывает случаев, когда нужно вводить данные о совершившихся, но еще документально не подтвержденных событиях. Однако при необходимости такую функцию можно добавить, например, введя дополнительный аналитический признак «Неподтвержденные документы» обеспечив возможность экспорта таких документов в КХД без проверки в бухгалтерии.

Корпоративное хранилище

После того как первичная информация была введена в учетную систему, она импортируется в корпоративное хранилище данных в эле дующем формате: проводка, дата, автор, когда была изменена, данные о сче-

тах/аналитиках примечание, сумма. КХД автоматически проверяет правильность вводимой информации, устраняет лишние проводки и при необходимости агрегирует данные в соответствии с принятым в компании уровнем детализации (например, амортизационные отчисления по станкам одного типа объединяет в одну статью).

Чтобы не останавливать работу учетных систем, экспорт и импорт данных может происходить ночью. Стоит отметить, что наряду с учетными данными и карточками учета основных средств в КХД можно хранить планы и бюджеты.

Аналитическая система

Аналитическая система в соответствии с заложенным в нее инструментарием по запросу формирует отчеты на основе информации, хранящейся в КХД. В результате менеджеры получают отчеты в требуемом формате и с необходимой периодичностью.

Требования к учетным системам

Для эффективной работы описанной системы бухгалтерские и иные учетные программы должны удовлетворять определенным требованиям.

Наличие уникальных идентификаторов проводок. Не во всех бухгалтерских системах каждой проводке присваивается уникальный номер. Если это условие не соблюдается, некоторые проводки могут быть ошибочно дважды экспортированы из учетной системы.

КХД должно отличать отредактированную проводку от вновь введенной, что легче всего сделать по номеру. Кроме того, для контроля необходимо хранить в системе дату изменения проводки и идентификатор пользователя, внесшего исправление.

Невозможность правки закрытых периодов, в том числе сальдо. Практика показывает, что если у человека есть возможность сделать что-либо противоправное, то рано или поздно он это сделает. Поэтому лучше, если ограничения будет накладывать сама учетная система (например, на ручную правку сальдо). Исправления же в закрытых периодах делаются только при помощи сторнирующих проводок.

Возможность воспринимать новые версии нормативно-справочной информации. Система должна автоматически или под управлением администратора воспринимать новые версии справочной информации, которые ей присылает ОС НСИ.

Возможность экспорта информации. Учетная система должна экспортировать данные из объединенной системы нормативно-справочной информации и корпоративного хранилища данных в соответствии с установленным регламентом.

Практический опыт

В 2001 году ЗАО «АКГ «Развитие бизнес-систем» («РБС») выступало в роли консультанта при внедрении системы управленческого учета в нефтегазовом холдинге. Холдинг в полной мере столкнулся со всеми проблемами, описанными выше. До внедрения автоматизированной системы работа учетных служб дочерних предприятий была описана другой консалтинговой компанией. Масштаб проделанной консультантами работы был огромен: только финансовые отчеты, разработанные ими, содержали около 6000 показателей. Однако все попытки заставить предприятия холдинга заполнять требуемые отчетные формы приводили к запаздыванию отчетности более чем на два месяца и к огромному количеству ошибок. Задачей консультантов «РБС» было внедрить автоматизированную систему управленческого учета для сбора и обработки достоверных управленческих данных.

Условиями компании-заказчика были ограниченные сроки и бюджет проекта. Количество первичной информации не позволяло напрямую задействовать аналитическую систему, а использование с этой целью бухгалтерских отчетов привело бы к значительным искажениям данных. Поэтому было решено автоматизировать процесс сбора и обработки управленческой отчетности на основе первичной информации, то есть с помощью корпоративного хранилища данных. По итогам реализации проекта получилась полноценная система подготовки консолидированной управленческой отчетности, в которую поступают исходные данные из уже имеющихся учетных систем. При этом работа по ее созданию заняла меньше года и обошлась в сумму «а порядок меньше, чем внедрение ERP-системы. Время, на подготовку консолидированной отчетности холдинга значительно сократилось: если раньше, для того чтобы получить месячный отчет, требовалось около 20 дней, то сейчас руководитель получает финансовый отчет из 6000 показателей второго числа каждого месяца. Кроме того, повысилась учетная дисциплина. Тройная проверка данных (СВПД, бухгалтер, КХД) сделала возможной комплексную проверку достоверности отчетности. При обнаружении несоответствий сотрудник, виновный во вводе некорректной информации, обязан написать объяснительную записку. Благодаря такому контролю количество ошибок значительно уменьшилось.

Не забывайте о главном...

Способы автоматизации управленческого учета во многом зависят от особенностей бизнеса, сложившихся традиций управления, стратегических задач компании. Однако нужно понимать, что управленческий учет - это не цель, а средство поддержки принятия решений. Поэтому в результате ведения такого учета должны получаться ясные и правдивые финансово-экономические показатели, основываясь на которых руководство предприятия может им эффективно управлять. И наконец, стоимость внедрения новых методов управленческого учета не должна превышать выгод от их использования.

Заренин Марат Владимирович

**ИСПОЛЬЗОВАНИЕ
БУХГАЛТЕРСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ МЕНЕДЖМЕНТА**

**Научно-аналитический
обзор материалов
для студентов экономических специальностей**

Подписано в печать 29.11.06.

Формат 60x84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Таймс.

Цифровая печать. Усл. печ. л. 1,86. Уч. - изд. л. 2,23.

Изд. № 150.

E-mail: ic@gstu.gomel.by

<http://www.gstu.gomel.by>

Отпечатано на МФУ XEROX WorkCentre 35 DADF

с макета оригинала авторского для внутреннего использования.

Учреждение образования «Гомельский государственный технический
университет имени П.О. Сухого».

246746, г. Гомель, пр. Октября, 48, т. 47-71-64.