

2.2. ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ВЕРТИКАЛЬНО- ИНТЕГРИРОВАННОЙ ДИВИЗИОНАЛЬНОЙ КОМПАНИИ

Козлова О.В., аспирант кафедры
учета, анализа и аудита

*Московский государственный
университет им. М.В. Ломоносова*

В работе рассмотрены проблемы организации управленческого учета в крупных компаниях: большое количество ошибок, неточностей, искажений при недостатке релевантной информации для успешной конкуренции. На основании понятия системы управленческого учета и практики управленческого учета в крупных холдингах в статье проанализированы элементы системы управленческого учета в вертикально-интегрированных компаниях. Результатом работы являются условия и принципы эффективного функционирования системы управленческого учета в вертикально-интегрированной компании.

Особенности вертикально-интегрированных компаний, требования к учету

В современном мире информация является ключевым фактором конкурентного преимущества, в этой связи особенно актуальным становится вопрос построения эффективной системы управленческого учета и отчетности. Особенно трудоемок и проблематичен процесс формирования системы управленческого учета в крупных вертикально интегрированных холдингах:

- компаниях нефтегазового сектора (Открытое акционерное общество (ОАО) «Газпром», ОАО «Лукойл» и др.);
- горнодобывающего и металлургического секторов (например, ОАО «Евраз», ОАО «Северсталь», ОАО «Мечел») и др.

Основной особенностью рассматриваемых компаний является интеграция процессов по вертикали, от добычи сырья до реализации конечных продуктов потребителю, передача внутренних продуктов по цепочке между предприятиями одной группы. Сложная организационная структура накладывает ограничения на информационные потоки: количество неточностей и искажений дублируется в процессе прохождения информации по уровням управления, консолидированные данные не оперативны, на верхних уровнях образуется либо избыток, либо недостаток управленческой информации.

Для четкого понимания особенностей системы управленческого учета рассмотрим особенности системы управления и организационной структуры данного типа компаний. Дивизиональные структуры, основаны на объединении по определенному признаку сходных производственно-хозяйственных единиц в дивизион, и выделении соответствующих им уровней управления с предоставлением дивизионам оперативно-производственной самостоятельности и наделением ответственностью за получение прибыли. Дивизион может заниматься выпуском определенного вида продукции, работой на определенной территории или на особом рынке. В случае вертикальной интеграции формирование дивизионов в основном производится на основании продуктового признака, подобную структуру имеют упомянутые выше крупные российские холдинги. В основе системы управления вертикально-интегрированной дивизиональной компании лежит принцип отделения стратегических целей от решения оперативных задач.

Это позволяет на уровне дивизионов сконцентрироваться на конкретном продукте, потребителе рынка и быстрее адаптироваться к изменениям внешней среды, в то же время корпоративный центр может полностью сфокусироваться на стратегическом управлении деятельностью группы в целом. Дивизиональная организационная структура, кроме достоинств, имеет и свои недостатки, такие как:

- рост иерархичности / вертикали управления, формирование промежуточных уровней управления для координации работы подразделений;
- высокий риск противопоставления целей дивизионов общим целям развития компании, риск потери контроля на уровне группы;
- невысокая координация деятельности дивизионов;
- риск неэффективного использования ресурсов с точки зрения группы;
- увеличение затрат на содержание управленческого аппарата вследствие дублирования одних и тех же функций в дивизионах [12, с. 401].

Для нивелирования недостатков компании с вертикально-интегрированной дивизиональной структурой необходима система управленческого учета, обеспечивающая высокий уровень управляемости и контроля эффективного использования ресурсов всех бизнес-единиц.

Начнем анализ особенностей системы управленческого учета с уровня развития информационных потоков вертикально-интегрированной компании. Управленческий учет в целях обеспечения эффективного управления в группе должен соответствовать интеграционному уровню развития информационных потоков, на котором предполагается наличие единых интегрированных и стандартизированных требований к информационным потокам всей организации [10, с. 18]. Следовательно, можно выделить следующие базовые требования и принципы, на которых должна основываться система управленческого учета вертикально-интегрированной компании:

- интегрированность управленческого учета с другими системами учета:
 - бухгалтерского и налогового учета;
 - производственного, складского учета и др.;
- унифицированность аналитического учета;
- единство методологии формирования показателей управленческого учета: отчетности, показателей эффективности и аналитических показателей для обеспечения возможности консолидации и сравнения показателей;
- принцип оценки альтернативных издержек.

Подробное содержание каждого принципа приведено в табл. 1.

В целях анализа особенностей системы будем использовать следующее понятие системы управленческого учета - это иерархическая структура объектов управления - бизнес-процессов компании и характеризующих бизнес-процессы показателей, получаемых посредством сбора, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации информации по определенной методике и используемых менеджерам компании для принятия управленческих решений на стратегическом, тактическом и оперативном уровне. Элементы системы управленческого учета: объект, показатели и методология управленческого учета, процесс управленческого учета, в вертикально-интегрированной компании должны иметь ряд ключевых характеристик для обеспечения эффективности функционирования системы в целом, рассмотрим их подробнее.

Таблица 1

ПРИНЦИПЫ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Принцип	Содержание
Интегрированности	Все системы должны оперировать единой базой первичных документов, зарегистрированных по принципу однократного ввода первичной информации о хозяйственной операции [2]. В то же время для различных целей используются соответствующие аналитические признаки объектов учета. Интегрированность систем позволит избежать ситуации существования разных «источников правды», когда одни и те же данные, используемые в разных функциональных областях компании, не совпадают друг с другом
Унифицированности	Управленческий учет должен обеспечивать унифицированность аналитических признаков объектов учета для формирования управленческой отчетности вне зависимости от принадлежности предприятий к дивизионам. Единство аналитического учета обеспечивается путем унификации справочников аналитического учета до установленного уровня детализации, достаточной для формирования корпоративной отчетности, при этом необходимо предусмотреть возможность детализации аналитики более низкого уровня в соответствии с особенностями дочерних предприятий и дивизионов
Единства	В целях повышения управляемости бизнесом, а так же для разработки ключевых показателей эффективности и обеспечения сравнения показателей предприятий группы между собой, целесообразно внедрение единых методологических правил и стандартов учета по видам деятельности, осуществляемых предприятиями группы
Оценки альтернативных издержек	На уровне группы и на уровне отдельных предприятий должна осуществляться оценка производимых внутренних продукции, работ и услуг в целях определения целесообразности поддержания интеграции на уровне группы и оценки эффективности вспомогательного производства на уровне отдельных предприятий

Объект управленческого учета

Объект управленческого учета вертикально-интегрированной компании имеет следующие ключевые характеристики:

- группа компаний рассматривается как единый объект управления, имеющий сложную структуру и иерархию и связи между входящими в нее структурными единицами;
- бизнес единицы группы группируются по различным основаниям: сегментам, дивизионам и др.;
- объектом управления являются сквозные бизнес-процессы, осуществляемые разными предприятиями одной группы.

Формирование объектов учета вертикально-интегрированной компании зависит от используемого подхода управления, на сегодняшний день можно выделить два основных подхода к управлению: процессный и функциональный.

Процессный подход

Процессный подход к управлению рассматривает деятельность компании как совокупность процессов, обеспечивающих достижение целей. Производство ориентировано на рынок, а управление осуществляется по процессам. Процессы подчинены стратегии развития компании, а организационная структура подчинена процессам.

Процессный подход к управлению характеризуется высокой эффективностью процессов, но низкой степенью контроля за ресурсами.

Преимуществом процессного подхода к управлению является ориентация деятельности предприятия на конечные результаты, оцениваемые потребителями, что позволяет быстро реагировать на изменения их требований. Наличие документации, регламентирующей процессы, позволяет оптимизировать их с точки зрения организации, согласованности и использования ресурсов. Ориентация организационной структуры предприятия на управление процессами, позволяющая подразделениям оперативно принимать комплексные и качественные решения, направленные на достижение конечных целей.

Функциональный подход

Функциональный подход к управлению, рассматривает деятельность компании как совокупность однородных функций, выполняемых подразделениями. Основным недостатком функционального подхода является ориентация на внутренние процессы, нежели, чем на рынок, как следствие потеря гибкости реакции на внешние условия.

Ввиду сложной организационной структуры и масштабов бизнеса, на практике невозможно и нерационально строить систему объектов управленческого учета вертикально-интегрированной компании в строгом соответствии с одним из подходов. Объекты управленческого учета вертикально-интегрированной компании следует проектировать с использованием как процессного, так и функционального подходов, оставляя приоритет за процессным.

По этой причине наиболее эффективной с точки зрения контроля является матричная система объектов управленческого учета, которая позволяет осуществлять контроль за ресурсами по видам ресурсов (элементам) и процессам (направлениям использования). Матричная система построения объектов дает возможность оптимизировать процессы, но в то же время не терять контроль над расходуемыми ресурсами.

Соответственно, управленческий учет ведется в разрезе центров ответственности / мест возникновения затрат, при этом обязательным условием является калькулирование стоимости процессов на основании методологии ABC [12, с. 153]. При этом в группе компаний на уровне корпоративного центра рассматривают не столько бизнес-процессы отдельного предприятия, сколько сквозные бизнес-процессы, осуществляемые несколькими предприятиями.

Исходя из вышесказанного, определим иерархическую структуру объектов управленческого учета вертикально-интегрированной компании (табл. 2).

В целях управления производится группировка объектов управленческого учета, сформированных в соответствии с функциональным подходом, по типам в зависимости от ответственности.

- Центр инвестиций – центр ответственности, руководитель которого ответственен за достижение планового показателя капитализации, возврата на инвестиции **ROI**, экономической добавленной стоимости **EVA**, либо иными словами за доходность на вложенные инвестиции.
- Центр прибыли - руководитель ответственен за достижение планового уровня прибыли. Центр прибыли является совокупностью центров затрат и центров доходов, расходы и доходы которых формируют прибыли / убытки по бизнес-единице.

- Центр затрат - центр ответственности, руководитель которого ответственен за выполнение производственного плана при заданном уровне затрат.
- Центр доходов - центр ответственности, руководитель которого ответственен за достижение планового уровня доходов от продаж.

Таблица 2

ИЕРАРХИЧЕСКАЯ СТРУКТУРА ОБЪЕКТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Уровень управления	Объекты управленческого учета	
	Функциональный подход	Процессный подход
Уровень Группы	Группа, дивизионы	Сквозные бизнес-процессы группы, в том числе производственно-сбытовые цепочки
Уровень Дивизиона	Дивизион, бизнес-единица, входящая в дивизион	Процессы дивизиона, в том числе внутридивизиональные процессы
Уровень бизнес-единицы	Бизнес-единица, подразделение, центры ответственности, места возникновения затрат	Внутренние процессы (основного производства, управления, вспомогательные процессы и др.)

Показатели системы управленческого учета

Информация об объекте отражается в показателях, которые регистрируются в системе управленческого учета, перечень показателей определяется внутренними потребностями управления. Совокупность показателей управленческого учета, как и объект, имеет иерархическую структуру. Формирование показателей вертикально-интегрированной компании строится сверху вниз на основании метода декомпозиции, при этом задается определенный порог ответственности для каждого уровня управления, чем ниже уровень, тем детальнее информация, в то же время основные требования устанавливаются сверху.

Следовательно, можно выделить следующую совокупность показателей для вертикально-интегрированной компании:

- уровень группы - сводные показатели группы, консолидированная отчетность агрегация и сегментация информации; показатели эффективности группы.
- уровень дивизиона:
 - сводные показатели дивизиона, детализация по бизнес-единицам;
 - показатели эффективности дивизиона;
- показатели бизнес-единицы:
 - сводные показатели бизнес-единицы, детализация до показателей подразделений;
 - показатели эффективности бизнес-единицы и подразделений.

Отдельного внимания заслуживают ключевые показатели эффективности, которые являются элементом системы управленческого учета вертикально-интегрированной компании [12, с. 397]. Цель формирования показателей – эффективное управление на уровне головной компании, оценка эффективности отдельных дивизионов и бизнес-единиц, так как масштабы бизнеса требуют создания системы ответственности и мотивации при соблюдении нормы управляемости.

Как было сказано выше, все бизнес-единицы, включая дивизионы, относятся к определенному типу центров ответственности, в соответствии с которым и формируются показатели эффективности. Показатели должны устанавливаться в соответствии со стратегией дивизионов, определенных группой.

Ниже приведены наиболее часто используемые показатели эффективности [6, с. 20], в вертикально интегрированных дивизиональных компаниях (табл. 3).

Таблица 3

ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Вид ЦО	Показатели эффективности
Центр инвестиций	Стоимость бизнеса / Капитализация. Операционный доход (прибыль до налогообложения, процентов, истощения, износа и амортизации EBITDA). Экономическая добавленная стоимость EVA , отражающая прирост стоимости бизнеса. Возврат на инвестиции ROIC . Свободный денежный поток (net free cash flow). Рентабельность на задействованный капитал ROACE . Объем дивидендов
Центр прибыли	Выручка от реализации (revenue from sales). Величина операционной прибыли EBIT . Операционный доход (Прибыль до налогообложения, процентов, истощения, износа и амортизации EBITDA). Показатели рентабельности
Центр затрат	Величина затрат на единицу, выпускаемой продукции бизнес-единицы (подразделения), и другие удельные показатели затрат. Загрузка мощностей (исполнение плана производства)
Центр доходов	Выручка от реализации (revenue from sales). Величина операционной выручки на 1 сотрудника и другие удельные показатели выручки. Доля рынка. Рост продаж

В целях управления производится декомпозиция ключевых показателей, устанавливаемых верхнему уровню: дивизионам и предприятиям, до уровня руководителей высшего и среднего звена.

Стратегия, неподкреплённая системой управленческого учета, которая бы обеспечила учет и расчет показателей эффективности обречена на провал. Довольно часто встречающаяся на практике ошибка, которую можно назвать «иллюзией управляемости», – разработка и внедрение показателей эффективности без адекватной системы управленческого учета, обеспечивающей информацией для планирования и расчета фактических показателей, в результате показатели существуют, но не отражают действительность, так как расчет производится с учетом множества допущений.

Внутригрупповые операции

Следующей особенностью вертикально-интегрированных компаний, является управленческий учет внутрикорпоративных операций.

Управленческий учет внутригрупповых операций имеет два аспекта:

- управленческий аспект, заключающийся в использовании трансфертных цен при оценке показателей эффективности отдельных бизнес-единиц с точки зрения группы [12, с. 425];
- налоговый аспект, заключающийся в обеспечении контроля соответствия трансфертных цен рыночному уровню в целях выполнения требований налоговых органов.

Налоговый аспект становится особо актуальным для российских холдингов в связи с выходом Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» от 18 июля 2011 г. №227-ФЗ, устанавливающий новые правила контроля трансфертных цен.

Система управленческого учета должна обеспечить раздельный учет и контроль внутригрупповых операций, в частности необходимо формирование специальных аналитик для учета внутригрупповых операций, учет финансовых результатов по контрагентам и цепочкам поставок продукции.

Процесс учета, организационная функция

В целях обеспечения рассмотренных выше характеристик системы управленческого учета вертикально-интегрированной компании, организация учетной функции должна предусматривать централизацию учетной функции. Указанная конфигурация учетной системы возможна только при высоком уровне автоматизации, способном поддерживать единство организационной структуры и интеграцию с другими управленческими системами. Наиболее эффективным, несмотря на дороговизну, является решение автоматизации учета и бизнес-процессов на базе ERP систем (SAP, Oracle и др.), предусматривающих передачу ответственности за ведение управленческого учета на исполнителей бизнес-процессов, и закрепление контрольную функции за бухгалтерией [13]. Нередко на практике внедрение единой информационной системы группы сопровождается решением о создании централизованной корпоративной бухгалтерии, а в некоторых случаях, и юридическом обособлении, выводе на аутсорсинг учетной функции. Централизация учетной функции имеет следующие преимущества:

- уменьшение трудозатрат на учет в рамках группы;
- формирование единой базы информации о деятельности группы;
- сокращение сроков закрытия отчетности;
- повышение управляемости учетными процессами.

Развитие системы управленческого учета вертикально интегрированной компании

Развитие системы управленческого учета вертикально-интегрированной компании предусматривает поэтапный переход на оптимизационный и инновационный уровень развития информационных потоков. На оптимизационном уровне для компании и ее системы управления наиболее актуальным становится эффективное реагирование на изменения рынка и конъюнктуры, на первый план выходят задачи достижения максимального конкурентного преимущества, хеджирования текущих рисков, создания среднесрочных моделей развития и оптимизации внутренних процессов [10, с. 20].

В целях достижения лидирующих конкурентных позиций система управленческого учета дополняется ключевыми показателями эффективности, аналитическими показателями рынка, сравнительными показателями конкурентов (бэнчмаркинг), широко применяются различные модели факторного анализа (EVA, ROIC, модель Дюпон и др.), ориентированные на оптимизацию использования ресурсов и поиск резервов и потенциалов развития.

В ходе дальнейшего развития и при переходе на инновационный уровень фокус управления смещается с текущей и среднесрочной перспективы на долгосрочную стратегию развития компании. В управлении широко используются модели долгосрочного прогнозирования и развития, текущие и среднесрочные ключевые показатели синхронизируются со стратегическими целями, в этой связи задачей системы управленческого учета становится обеспечение менеджеров необходимой стратегической информацией о деятельности компании и ее структурных подразделений.

В заключении следует отметить, что развитие крупной вертикально-интегрированной компании не возможно без адекватной системы управленческого учета. Недостаток релевантных данных служит тормозом для развития, система должна перестраиваться в максимально короткие сроки и соответствовать требованиям менеджмента. Следовательно, перед разработчиками стоит сложная задача – заложить в систему потенциал для дальнейшего развития с учетом минимизации ресурсов на перестройку системы. Предложенные выше принципы построения си-

стемы управленческого учета в вертикально-интегрированных дивизиональных структурах позволяют четко определить требования к составу элементов системы и их эффективному функционированию с учетом потенциала развития и минимизировать недостатки, присущие данной организационной форме бизнеса.

Литература

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / М.А. Вахрушина. М. : Финстатинформ, 1999.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. М. : Юристъ, 2003.
3. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры [Текст] / О.Д. Каверина. М. : Финансы и статистика, 2003.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов. М. : ЮНИТИ, 2002.
5. Николаева О.Е. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : УПСС, 1997.
6. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета [Текст] : под ред. Я.В. Соколова / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. М. : Финансы и статистика, 1997.
7. Управленческий учет (с элементами финансового учета) [Текст] / под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА-М, 1997.
8. Управленческий учет [Текст] / под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1999.
9. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] : пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; под ред. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1995.
10. Davis J. Information revolution. Canada SAS Institute. 2006.
11. Drury C. Divisional performance measurement // Research report. CMA London, 2005.
12. Drury C. Management accounting for business decisions London 2001.
13. Grabski S., Leech S., Sangster A. Management accounting in Enterprise resource planning system // Research report CMA London, 2009.
14. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cma.org.ru>.

Ключевые слова

Управленческий учет; система управленческого учета организации; уровень развития; вертикально-интегрированные компании.

Козлова Ольга Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В работе раскрыта актуальная для российской практики учета тема – особенности построения эффективной системы управленческого учета в крупной, вертикально-интегрированной компании. Значимость определяется выбором объекта исследования, так, основную долю валового внутреннего продукта в Российской Федерации производят вертикально-интегрированные холдинги: компании нефтегазового сектора (ОАО «Лукойл» ОАО «Газпром»), горнодобывающего и металлургического секторов (группа «Евраз», «Северсталь», «Мечел» и др.). Эффективность системы управления данными компаниями в большой степени зависит от состояния системы управленческого учета.

Научная новизна и практическая значимость. В статье автор раскрыл зависимость состояния системы управленческого учета от уровня развития управления компании, а так же обозначил базовые принципы построения управленческого учета в вертикально-интегрированных компаниях и основные особенности отдельных элементов системы учета, таких как, объекты учета, основные показатели учета, включая ключевые показатели эффективности, организационный аспект. Результатом данной работы являются рекомендации, которые могут быть использованы при проектировании системы управленческого учета в вертикально-интегрированных холдингах.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к опубликованию.

Суйц В.П., д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова