

2.3. СТАНДАРТИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В ХОЛДИНГОВЫХ КОМПАНИЯХ

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

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

В работе рассмотрены аспекты стандартизации управленческого учета в крупных компаниях: методологический и технический и информационный аспекты. В статье приведены и проанализированы методологические принципы унификации элементов системы управленческого учета в холдинговых структурах на различных уровнях управления. Результаты работы могут быть использованы при проектировании единой системы управленческого учета холдинговой структуры.

ВВЕДЕНИЕ

Эффективное управление группой компаний невозможно без создания единой системы управленческого учета и отчетности холдинга, целью которой является обеспечение менеджеров корпоративного центра и дивизионов достоверной, непротиворечивой и своевременной информацией о деятельности группы и бизнес-единиц. Вопрос стандартизации и унификации учета и учетной функции холдинга довольно сложен, так как в вертикально-интегрированную группу входят предприятия, осуществляющие разные виды деятельности, имеющие объективные различия в технологии производства и управления. Однако, проблема решаема, если в основе построения единой системы управленческого учета холдинга лежит принцип декомпозиции информации по следующим уровням управления: головная компания, дивизион, бизнес-единица.

В целях разработки единой системы управленческого учета выделим два аспекта:

- методологический, заключающийся в применении единой методологии учета к одинаковым объектам и стандартизации элементов системы управленческого учета;
- аналитический / технический, заключающийся во внедрении единого информационного поля – нормативно-справочной информации. Рассмотрим подробнее стандартизацию управленческого учета затрат в группе.

Методологический аспект

Стандартизацию учета затрат необходимо проводить путем разработки и внедрения свода локально-нормативных актов – Стандартов управленческого учета затрат в разрезе дивизионов/видов деятельности (далее – Стандарт). Стандарт управленческого учета затрат – корпоративный документ, регулирующий порядок и методологию ведения управленческого учета на предприятиях холдинга на этапе планирования и учета затрат, калькулировании себестоимости продукции (услуг), а также контроля и нормирования затрат предприятий и структурных единиц.

Стандарт учета, устанавливающий детальный порядок учета затрат и калькулирования себестоимости, является аналогом отраслевых методических рекомендаций [2] на уровне холдинга.

Основными задачами внедрения Стандарта являются:

- установление для бизнес-единиц одного дивизиона / вида деятельности, единых методологических правил по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг с целью обеспечения управления затратами;
- приведение порядка калькулирования себестоимости продукции и услуг в основных видах деятельности предприятий в соответствие требованиям менеджмента об-

щества и структурным и организационным особенностям деятельности холдинга;

- формирование единого и экономически обоснованного порядка распределения затрат по видам деятельности, в целях обеспечения прозрачности показателей себестоимости продукции (работ, услуг);
- формирование себестоимости по процессам, позволяющее более четко контролировать эффективность использования ресурсов в каждом технологическом процессе и управлении производством, количественно и в стоимостном выражении оценить вклад каждого производственного и вспомогательного подразделения, отвечающего за реализацию определенного технологического процесса, в себестоимость продукции (работ, услуг) в целях определения направлений снижения себестоимости.

Внедрения Стандартов позволяет достичь следующих результатов:

- получение достоверной информации о затратах бизнес-единиц и дивизионов, которая будет являться основой для контроля уровня затрат, основой *KPI* [12];
- наличие базы для сравнения однотипных предприятий холдинга, бизнес-процессов внутри предприятия между собой с целью выработки мероприятий по повышению эффективности использования ресурсов/установки контрольных показателей затрат;
- точное определение себестоимости основного вида деятельности, исключение перераспределения расходов с нерентабельных видов деятельности на основной вид деятельности;
- определение однозначной связи статей расходов и статей движения денежных средств в рамках группы;
- наличие базы для нормирования / стандартизации управленческих и прочих расходов на основании сравнения уровня расходов между предприятиями холдинга;
- наличие методологии учета затрат для последующего перехода на единую информационную систему в холдинге.

Стандарты должны разрабатываться на основании принципов, позволяющих с одной стороны учесть специфику расходов бизнес-единиц, с другой стороны – создать интегрированную систему управления затратами холдинга в целом, рассмотрим данные принципы подробнее.

1. Принцип унификации элементов системы учета затрат в холдинге, включает в себя следующие блоки:

- унификация производственных расходов по предприятиям, осуществляющих один вид деятельности и, как правило, входящих в один дивизион. Разделение производственных процессов, а соответственно и расходов, на основные и вспомогательные производится на основании технологических схем производства;
- унификация состава управленческих, коммерческих, социальных (обслуживающие производства) расходов по всем предприятиям холдинга с целью последующего нормирования. Определение состава расходов и их типизация производится на основании корпоративных политик в области управления персоналом и социального обеспечения;
- унификация баз распределения расходов типовых процессов с целью получения сравнимой информации по различным предприятиям и снижения влияния порядка учета расходов на показатели отчетности.

2. Принцип единства систем учета. Управленческий учет затрат должен осуществляется на основании первичных документов бухгалтерского и производственного / оперативного учета с расширенной аналитикой [2].

Организация параллельной системы управленческого учета для крупных холдингов неэффективна, так как ведет к росту транзакционных издержек при формировании отчетности, дублированию и несопоставимости данных, полученных из разных систем учета.

Не менее важным моментом при внедрении системы является определение процедур ведения управленческого учета. На данном этапе возникает проблема с определением, кто должен учитывать операции – бухгалтерия или непосредственно исполнители, решение вопроса зависит от масштаба бизнеса, в крупных холдингах при построении **ERP** систем многие учетные функции передаются исполнителям процессов, что улучшает качество аналитической информации и оптимизирует трудозатраты на учетную функцию.

3. Учет по местам возникновения затрат (МВЗ). Цель – формирование данных в необходимой аналитике, уход от «котлового» метода учета затрат. Под МВЗ необходимо понимать некий первичный объект учета затрат, соответствующий экономическому объекту: технологическому процессу либо подразделению, выполняющему однородную функцию, либо объект, выделенный для обособленного учета затрат, которые нельзя напрямую отнести к экономическому объекту [2].

Формирование перечня МВЗ производится на основании технологической схемы производства и на основании организационной структуры предприятия. Места возникновения затрат выделяются для учета затрат по однородным процессам и функциям. Структура МВЗ должна обеспечить сопоставимость данных о планируемых и фактических затратах, отраженных в управленческой и бухгалтерской отчетности для повышения качества планирования и проведения анализа результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Система бюджетирования оперирует аналогичным объектом – центром ответственности, который в свою очередь должен быть однозначно сопоставим с местом возникновения затрат или группой МВЗ.

4. Учет внутренних операций. В холдинговой компании необходимо обеспечить учет внутренних операций

с целью оценки эффективности внутригрупповых и внутренних процессов [11].

Раздельный учет внутренних операций предприятия по типам обеспечивается:

- внутригрупповых операций – путем создания соответствующей аналитики элементов затрат, например «Транспортные услуги (внутригрупповые)» и «Транспортные услуги (сторонние)»;
- калькулирование и учет внутренних работ и услуг, распределение затрат вспомогательных подразделений в соответствии с количеством потребленных работ и услуг обеспечивается выделением соответствующих объектов калькулирования и статей затрат, например, объект калькулирования – «Ремонт хоз. способ» и соответствующая статья затрат «Ремонтные услуги (хоз. способ)».

С вступлением в силу с 1 января 2012 г. поправок в Налоговый кодекс, касающихся контроля за трансфертными ценами внутри холдинговых структур [1], особо актуальным становится организация учета и калькулирование себестоимости внутригрупповых транзакций. Основным требованием является контроль трансфертных цен либо прибыли по сделкам внутри Группы, в связи с чем, учет должен обеспечить адекватное распределение расходов, так как некорректные данные и несоответствие рынку влечет риск доначисления налогов.

5. Принцип единства системы управленческого учета и системы бюджетирования. Цель – гармонизация учетных и плановых данных.

Структура статей затрат должна обеспечивать необходимую степень детализации для контроля затрат со стороны компании / дивизиона, реализация данного принципа обеспечивается:

- соответствием статей и элементов затрат бюджетным статьям;
- соответствием мест возникновения затрат функциональным бюджетам, центрам ответственности.

Таблица 1

СОДЕРЖАНИЕ СТАНДАРТА УЧЕТА ЗАТРАТ

Область	Содержание	Уровень унификации
Принципы учета затрат	Закрепляет принципы учета затрат, соответствующие требованиям менеджмента, законодательства по бухгалтерскому и налоговому учету	Группа
Состав затрат	Перечень расходов учитываемых в составе производственных расходов с делением на основное и вспомогательное производство, общепроизводственных расходов, управленческих и коммерческих расходов, социальных расходов с привязкой к соответствующим счетам учета затрат и пр.	Производственные расходы – унификация на уровне дивизиона. Общепроизводственные, управленческие, коммерческие и социальные – уровень группы
Учет затрат в разрезе мест возникновения затрат (далее – МВЗ)	Порядок учета затрат по МВЗ. Порядок выделения МВЗ, требования к МВЗ предприятия	Производственные МВЗ – унификация на уровне дивизиона. Общепроизводственные, управленческие, коммерческие и социальные МВЗ – уровень группы. Предприятие при необходимости детализирует укрупненный перечень МВЗ в соответствии с потребностями информации о затратах
Учет затрат в разрезе статей затрат	Порядок учета затрат в разрезе статей затрат	Унификация на уровне Группы/дивизиона до определенного уровня (1-3 уровень справочника), Предприятие самостоятельно детализирует справочник статей затрат в соответствии со своей спецификой и типовым справочником
Аналитические разрезы учета затрат	Деление расходов на переменные и постоянные и другие аналитические классификации необходимые в целях управления	-
Калькулирование себестоимости [2]	Базы распределения косвенных расходов, порядок закрытия счетов. Порядок калькулирования себестоимости основного вида деятельности	Единые принципы распределения расходов, унификация распределения производственных расходов на уровне дивизиона
Управленческая отчетность	Методология формирования корпоративной управленческой отчетности, связь управленческих данных и показателей отчетности	Единая методология на уровне Группы

Единое методологическое обеспечение предприятий Группы заключается в централизованной разработке, внедрении и поддержании корпоративных Стандартов в актуальном состоянии. Обеспечить единство применяемой в группе компаний методологии возможно только при адекватном уровне автоматизации отдельных бизнес-единиц и создании интегрированной информационной системы группы в целом. Ниже приведено рекомендуемое содержание Стандарта учета затрат по каждому разделу и указан соответствующий уровень унификации элементов системы в рамках системы управления холдингом (табл. 1).

Технический и информационный аспект

Технический и информационный аспект заключается в создании единой системы нормативно-справочной информации (НСИ) холдинга – базиса и языка информационного обмена в группе.

Цель системы НСИ – создание единого информационного поля, унификации и синхронизации аналитических разрезов, используемых в холдинге для подготовки всех видов отчетности (бухгалтерской, управленческой, международной др.) на базе информационной платформы.

Единая система НСИ базируется на основании единых справочников и классификаторов, используемых в процессе планирования, контроля, учета затрат. Использование локальных классификаторов в различных системах управления ведет к тому, что мы планируем «А», контролируем «Б», а учитываем «С». В целях учета особенностей предприятия могут детализировать унифицированные справочники элементов и статей затрат на нижних уровнях аналитики.

Свод НСИ состоит из совокупности справочников и классификаторов перечисленных ниже.

- Справочники – справочные данные, которые периодически изменяются и открыты для ведения пользователям через процедуры ведения. К основным данным относятся, например: справочник материально-технических ресурсов, контрагентов, видов затрат и т.д.
- Классификаторы – это систематизированный свод наименований классификационных группировок с их кодовыми обозначениями, используемый для идентификации сходных информационных объектов и составления агрегированной отчетности. Классификаторы разрабатываются на уровне группы / дивизиона и не подлежат изменению предприятием.
- Ракурсы – классификации, используемые для идентификации одного объекта, но для различных управленческих нужд.

Справочники, классификаторы и ракурсы различных систем управления на уровне предприятия, должны быть интегрированы между собой, так например, в справочнике материалов, службы снабжения используют номенклатурные позиции, экономисты – группы, тем не менее, справочник должен быть единый, аналитики гармонизированы.

В целях сохранения преемственности и минимизации трудозатрат внедрения справочники системы НСИ должны быть основаны на уже существующих аналитических разрезах, так как коренное изменение аналитик затруднит использование информационной базы прошлых периодов.

Можно выделить следующие основные справочники системы учета затрат перечисленных ниже.

- Справочник элементов / видов затрат.
- Справочник статей затрат.
- Справочник МВЗ.

- Справочник баз распределения.
- Справочник объектов калькулирования:
 - продуктов работ и услуг реализуемых на сторону;
 - внутренних продуктов, работ, услуг.
- Справочник процессов.

Основной проблемой при построении НСИ является интеграция уже существующих справочников и классификаторов в единую систему группы, требующей значительный объем ресурсов, однако интеграции группа всегда будет нести высокие трудозатраты на обработку данных и иметь большое количество ошибок и искажений в отчетности. Ниже рассмотрены возможные варианты унификации, которые могут быть использованы при поэтапном внедрении единой системы НСИ (табл. 2).

Таблица 2

ВАРИАНТЫ ИНТЕГРАЦИИ НСИ

Вариант интеграции	Плюс	Минус
Переход всех предприятий на единый справочник (наиболее предпочтительный), централизованная актуализация справочника по четко заданному алгоритму	Создание единой системы НСИ	Организационные сложности: замена существующих справочников в старых системах (сопротивление), полная инвентаризация остатков на счетах перевод в новые / откорректированные аналитические разрезы
Создание таблицы переходных ключей ко всем справочникам предприятий	Требует меньших организационных усилий	Более сложен при дальнейшем сопровождении. Отсутствие единой системы НСИ
Смешанный вариант: разделение справочника на уровни – 20-30% наиболее существенных позиций ведутся централизованно, 30% на уровне дивизиона, остальные позиции ведутся на уровне предприятия с учетом формально закрепленных требований	Создание единой системы на базе существенных позиций (более 80% стоимости). Замена остальных позиций поэтапно	Отсутствие единой системы НСИ

Этапы внедрения

Результатом внедрения Стандартов управленческого учета затрат и НСИ в холдинге является повышение управляемости затратами предприятий группы посредством унификации и систематизации данных о затратах, установки контрольных и нормативных показателей затрат.

Целесообразно поэтапное и централизованное внедрение стандартов, можно выделить следующие основные этапы перечисленные ниже.

- Разработка стандарта дивизиона совместно с пилотным предприятием.
- Внедрение стандарта на пилотном предприятии, корректировка стандарта по результатам внедрения (в рамках проекта внедрения информационной системы).
- Внедрение стандарта на остальных предприятиях дивизиона.

К разработке стандартов группы должны быть привлечены специалисты на всех уровнях группы, однако постановка целей и задач, а так же контроль выполнения работ должны осуществляться головной компанией, так как именно управляющая компания группы заинтересована в достоверной информации о затратах предприятий и холдинга в целом.

Детальный план работ по внедрению стандарта в дивизионе приведен в табл. 3.

Таблица 3

ПЛАН РАБОТ ПО ВНЕДРЕНИЮ СТАНДАРТА

№	Наименование работ	Результат работ
1	Диагностика системы управленческого учета пилотного предприятия	Понимание состояния системы на текущий момент, выявленные недостатки
2	Разработка стандарта управленческого учета дивизиона (по виду деятельности)	-
2.1	Определение и согласование базовых принципов учета затрат дивизиона	Определены принципы и содержание стандарта, требования департаментов головной компании и управляющих компаний дивизионов
2.2	Определение типового перечня МВЗ	-
2.2.1	анализ технологических схем их доработка в формате, требуемом для целей выделения МВЗ. Процессы, формирующие выделения процессов	Технологические схемы в формате, требуемом для целей выделения МВЗ. Процессы, формирующие затраты
2.2.2	Анализ организационной структуры предприятия	Перечень организационных объектов и услуг, оказываемых подразделениями
2.2.4	разработка типового перечня МВЗ	Типовой перечень МВЗ
2.3	Разработка типового справочника элементов и статей затрат	-
2.1	формирование справочника элементов по видам расходимых ресурсов	Справочник элементов затрат нижнего уровня
2.2	Формирование справочника статей затрат по направлениям расходимых ресурсов	Справочник статей затрат нижнего уровня
2.3.	Разработка типового справочника реализованной продукции (работ, услуг), внутренних продуктов (работ, услуг), попутной продукции	-
2.3.1	Разработка справочника реализованной продукции (работ, услуг)	Справочник реализованной продукции (работ, услуг)
2.3.2	Разработка справочника внутренних продуктов (работ, услуг)	Справочник внутренних продуктов (работ, услуг)
2.3.3	Разработка перечня попутных продуктов	Перечень попутных продуктов
2.4	Определение баз распределения, порядка закрытия счетов	Базы распределения
2.5	Согласование и утверждение стандарта	Утвержденный стандарт управленческого учета затрат по виду деятельности
3	Разработка плана организационных мероприятий для приведения системы управленческого учета предприятия в соответствии с требованиями стандарта	План организационных мероприятий
4	Организация фактического учета затрат по местам их возникновения в соответствии со стандартом на пилотном предприятии	Настройка учетной системы пилотного предприятия
5	Разработка предложений по внесению дополнений / уточнений в стандарт по результатам проведения апробации	Предложения по внесению дополнений / уточнений в стандарт по результатам проведения апробации

№	Наименование работ	Результат работ
6	Внедрение стандарта на предприятиях дивизиона	-

Холдинговые компании и крупные компании нуждаются в адекватной и единой системе учета, позволяющей получать информацию для принятия решений как на уровне группы, так и на уровне отдельных предприятий и бизнес-единиц. Разработка и внедрение стандартных, формализованных решений в части методологии и аналитики необходимые элементы создания эффективной системы управленческого учета.

Литература

1. Налоговый Кодекс РФ, Часть первая раздел V.1.
2. Методические рекомендации по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса [Текст] : утв. 8 окт. 2004 г. М-вом промышленности и энергетики РФ. – М., 2004.
3. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cma.org.ru>.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры [Текст] / О.Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2002.
6. Николаева О.Е. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : УРСС, 1997.
7. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – №12
8. Чая В.Т. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета [Текст] / В.Т. Чая, Н.И. Чухаина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №18.
9. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет. – 2-е изд., испр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2002.
10. Davis J. Information revolution. Canada SAS Institute, 2006.
11. Drury C. Divisional performance measurement // Research report. CMA. London, 2005.
12. Kaplan R., Norton D. The balanced scorecard. Translating strategy into Action. Boston, 1996. P. 44.

Ключевые слова

Управленческий учет; система управленческого учета организации; стандартизация; нормативно-справочная информация; холдинговые компании.

Козлова Ольга Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В работе рассмотрена актуальная для российской практики учета тема – стандартизация управленческого учета затрат в холдинговой компании. Эффективность системы управления данными компаниями в большой степени зависит от интеграции бизнес единиц в общую, единую систему учета группы, а не от состояния системы управленческого учета отдельной компании, входящей в холдинг.

Научная новизна и практическая значимость. В статье автор раскрыл и проанализировал методологические принципы унификации и стандартизации элементов системы управленческого учета затрат в холдинговых структурах на различных уровнях управления и технический аспект функционирования единой системы управленческого учета, заключающийся в создании единой системы справочников и классификаторов группы компаний. Результатом данной работы являются методологические и практические рекомендации, которые могут быть использованы при разработке системы управленческого учета в холдингах.

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

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