

7.4. ЭТАПЫ ВНЕДРЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ

Чая В.Т., д.э.н., проф.

Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, академик РАЕН;

Золотухина А.Д., к.э.н., доцент НОУ ВПО «Институт коммерции и права», главный бухгалтер ЗАО «Атлант»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета и анализ эффективности деятельности именно на основе его данных представляют собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта, социальную и инвестиционную политику, то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные в целях дальнейшего их анализа. Анализ с использованием данных управленческого учета позволяет руководству принимать правильные управленческие решения. Поэтому внедрение системы управленческого учета на всех предприятиях, и в том числе на предприятиях сферы услуг, является первоочередной задачей. Этапам внедрения управленческого учета на предприятиях сферы услуг посвящена данная статья.

1. Основные этапы постановки управленческого учета

Основными функциями управленческого учета являются учет и контроль всех направлений деятельности предприятия (рис. 1). В свою очередь основным направлением учета является калькулирование полной себестоимости оказываемых услуг, на основании информации о которой принимаются обоснованные управленческие решения, такие как:

- ценообразование;
- управление релевантными затратами;
- анализ основных показателей деятельности с последующим устранением выявленных недостатков.

В целях управленческого контроля формируются различные виды бюджетов и отслеживается их исполнение, а также управленческая отчетность.

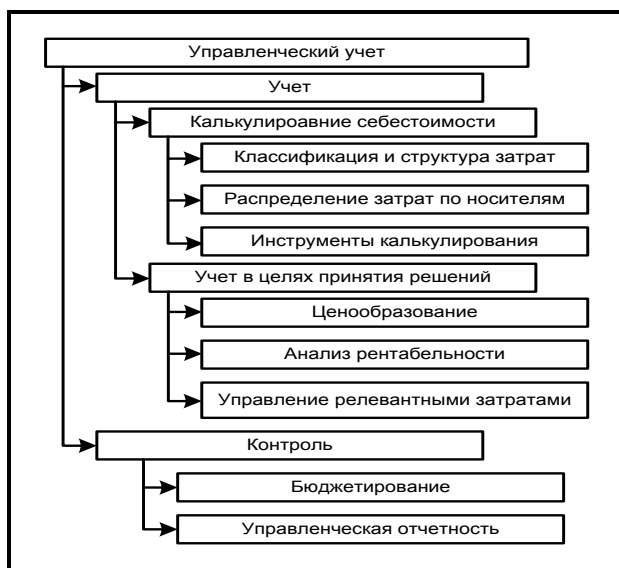


Рис. 1. Основные функции системы управленческого учета

В соответствии с информационными потребностями руководства предприятия, а также оперативными и стратегическими целями его развития, постановка системы управленческого учета на каждом предприятии сферы услуг будет иметь свои особенности. Среди основных факторов, влияющих на постановку системы управленческого учета, выделяют:

- отрасль деятельности;
- нормативное регулирование деятельности предприятия;
- вид оказываемых услуг и масштаб деятельности;
- организационная структура предприятия;
- внутренние стандарты деятельности (стандарты корпоративного управления, стандарты качества);
- наличие и характеристики систем информационного обеспечения для целей управления [4].

Методика постановки управленческого учета на любом предприятии предполагает диагностику существующей системы управления, формулирование требований к создаваемой системе и непосредственно построение системы управленческого учета (рис. 2).

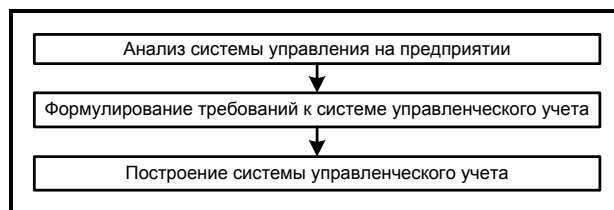


Рис. 2. Методика постановки системы управленческого учета

После принятия решения о внедрении системы управленческого учета на предприятии, проводится анализ существующих элементов, таких как различные классификаторы, формируемая внутренняя отчетность, разработанные стратегические или тактические бюджеты. Существование подобных элементов обуславливается внутренними потребностями руководства предприятия и служит предпосылкой для внедрения системы управленческого учета целиком. Т.е. управленческий учет должен внедряться только при наличии потребности в его данных для принятия управленческих решений, в таком случае система будет действительно эффективно работать.

Далее оценивается система управления предприятием. При этом изучается распределение полномочий и ответственности по уровням управления, работа структурных подразделений и их руководителей, взаимодействие отделов.

Определяется финансовая структура предприятия, выделяются центры финансовой ответственности (ЦФО), а именно:

- центры затрат, отвечающие только за затраты. Обычно это обслуживающие подразделения, например технологические службы физкультурно-оздоровительных или гостиничных комплексов. Необходимо отметить, что без деятельности этих подразделений невозможно эффективное функционирование предприятия, а их деятельность не всегда можно заранее спланировать. Достаточно часто случаются аварии, порча имущества и другие непредвиденные ситуации;
- центры инвестиций, отвечающие за эффективность использования капитальных вложений. Достаточно часто на предприятиях сферы услуг центром инвестиций также выступают технологические службы. Например, они разрабатывают проекты и внедряют новое высокотехнологическое оборудование, планируют капитальные ремонты, реконструкцию и

модернизацию зданий и сооружений. Таким образом, одно подразделение небольшого предприятия сферы услуг может выполнять одновременно функции нескольких ЦФО;

- центры продаж, отвечающие за поступление выручки от реализации платных услуг, а также привлечение целевого финансирования по определенным видам деятельности. Например, многие физкультурно-оздоровительные комплексы получают компенсации из бюджета на покрытие недополученных доходов при предоставлении услуг социально незащищенным слоям населения (дети, пенсионеры);
- центры прибыли, отвечающие не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Обычно центры прибыли включают несколько мест возникновения затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета.

Диагностика действующей системы управления должна включать в себя анализ системы финансового учета и отчетности предприятия, а именно:

- анализ рабочего плана счетов на возможность использования в целях управленческого учета;
- анализ возможности использования данных бухгалтерского учета в целях управленческого учета;
- анализ системы автоматизации бухгалтерского учета для выявления возможности интеграции данных двух систем учета и получения необходимой внутренней отчетности;
- оценку численности, состава и профессионального уровня работников бухгалтерии и финансовой, необходимых для работы в предлагаемой системе управленческого учета.

Завершается бизнес-диагностика определением общего уровня автоматизации предприятия, после чего руководство может окончательно определить сильные и слабые стороны существующей системы управления.

На основе проведенного анализа руководство предприятия может четко определить для себя основные параметры системы управленческого учета. Именно их понимание позволяет сформировать действенную систему управленческого учета, отвечающую потребностям руководства и поставляющую всю необходимую информацию для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

Основные компоненты системы управленческого учета представлены в табл. 1.

Таблица 1

ПАРАМЕТРЫ ПОСТАНОВКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Наименование	Варианты организации на предприятии
Цель	Обеспечение руководства предприятия и его собственников необходимой информацией для принятия управленческих решений, контроля за их исполнением и оценкой последствий их принятия
Основные пользователи	Собственники, генеральный директор, руководители центров финансовой ответственности
Валюта учета	Рубли или другая валюта по выбору
На чем базируются правила управленческого учета (методология)	Могут базироваться на международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), зарубежных национальных стандартах (US GAAP, UK GAAP и т.д.), российских правилах (положения по бухгалтерскому учету, ПБУ)
Основные регламентирующие документы	Корпоративные стандарты учета; план счетов управленческого учета; кодификаторы и классификаторы информации управленческого учета, статей затрат, центров ответственности, и т.д.; график документооборота
Объекты учета	Центры затрат, центры инвестиций, центры продаж, центры прибыли

Наименование	Варианты организации на предприятии
Виды учитываемых данных	Стоимостные, натуральные, качественные показатели
Учетные данные	Фактические и плановые
Периодичность отчетных данных	Ежедневно, еженедельно, ежемесячно, в режиме реального времени в случае возникновения необходимости
Ответственность	Финансовый директор / главный бухгалтер / другие лица (например, руководители ЦФО, входящие в комитет по управленческому учету)

Как видно из данных табл. 1, основным параметром внедрения управленческого учета является определение цели его создания. Формируемая система управленческого учета должна способствовать принятию качественных управленческих решений и при этом быть относительно недорогой. Для этого необходимо организовать взаимодействие между финансовым и управленческим учетом, а также по возможности использовать максимальное количество входящей и исходящей информации бухгалтерского и оперативного учета для целей управленческого учета.

Также очень важно определить круг пользователей информации управленческого учета и обеспечить ее сохранность, так как большинство данных управленческого учета является коммерческой тайной.

Непосредственно постановка управленческого учета предполагает определенные этапы. В литературе по управленческому учету авторы выделяют различное количество этапов и их последовательность, однако в целом, их высказывания можно обобщить следующим образом.

1. Разработка управленческого рабочего плана счетов, внесение изменений в существующий план счетов для целей бухгалтерского учета.
2. Разработка учетной политики, которая может включать в себя:
 - организационные основы ведения управленческого учета;
 - учетные процедуры сбора и обработки информации;
 - форму документирования хозяйственных операций;
 - график документооборота;
 - описание способов оценки имущества в целях управленческого учета.
3. Разработка классификаторов управленческого учета, которая может включать в себя такие виды классификаторов, как:
 - виды оказываемых услуг;
 - виды доходов;
 - центры финансовой ответственности;
 - места возникновения затрат; виды затрат;
 - статьи калькуляции;
 - виды активов;
 - виды обязательств;
 - виды собственного капитала;
 - проекты;
 - направления инвестиций;
 - основные и вспомогательные бизнес-процессы;
 - типы клиентов;
 - категории персонала;
4. Разработка состава, содержания и непосредственно форм необходимой управленческой отчетности.
5. Разработка системы текущих и стратегических бюджетов.
6. Разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости оказываемых услуг.
7. Подбор и внедрение корпоративной информационной автоматизированной системы.
8. Разработка процедур контроля, анализа и принятия решений [5].

Таким образом, этапы постановки системы управленческого учета можно наглядно представить в виде схемы (рис. 3).



Рис. 3. Этапы постановки системы управленческого учета предприятиях сферы услуг

Необходимо отметить, что этапы постановки управленческого учета на предприятиях сферы услуг абсолютно аналогичны этапам его постановки на предприятиях других отраслей экономики. Отличия возникают только в выборе тех или иных классификаторов, методов учета, учитывающих специфику именно сферы услуг.

Этап 1

Как и постановка финансового учета на предприятии, внедрение системы управленческого учета должно начинаться с разработки учетной политики. Разработанная и утвержденная в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»[1] учетная политика предприятия становится основой управленческой учетной политики, так как содержит методику учета различных активов и обязательств, в том числе учитываемых в управленческих целях. Кроме того, при разработке управленческой учетной политики, принимаются во внимание и основные положения учетной политики в целях налогообложения, так как большинство руководителей значительное внимание уделяют именно вопросам налогового планирования.

В связи с этим управленческая учетная политика, как и «бухгалтерская» учетная политика, обычно состоит из трех основных разделов:

- организационного;
- технического;
- методического.

Необходимо отметить, что основным документом, регламентирующим управленческий учет на предприятии, не обязательно должна быть именно учетная политика. Иногда удобнее разрабатывать отдельное положение по управленческому учету, которое будет содержать похожие разделы.

Структура учетной политики предприятия сферы услуг представлена в табл. 2.

При внедрении системы управленческого учета на предприятии сферы услуг необходимо решить, каким образом будет организовано его ведение.

На российских предприятиях сферы услуг встречаются следующие варианты организации системы управленческого учета:

- в рамках финансово-экономической службы или непосредственно в бухгалтерии;
- в едином информационно-аналитическом центре;
- в информационно-аналитическом центре внутри каждого подразделения предприятия.

Таблица 2

СТРУКТУРА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ СФЕРЫ УСЛУГ

№	Раздел	Наполнение
1	Организационный	1) Нормативное обеспечение управленческого учета. 2) Формирование общей терминологии. 3) Определение лиц, ответственных за ведение управленческого учета. 4) Определение организационной структуры служб, ведущих управленческий учет (УУ). 5) Выделение центров ответственности. 6) Внутренние стандарты деятельности. 7) Кодирование информации системы УУ и т.д.
2	Технический	1) Взаимосвязь финансового и управленческого учета. 2) Технология обработки учетной информации 3) Рабочий план счетов. 4) Классификаторы системы УУ. 5) График документооборота. 6) Формы учета и отчетности, порядок их предоставления и т.д.
3	Методический	1) Критерии отнесения объектов к оборотным и внеоборотным. 2) Методы оценки активов и обязательств. 3) Методы начисления амортизации. 4) Классификация и структура затрат в целях управленческого учета. 5) Состав прямых и косвенных расходов, методы распределения последних. 6) Методы учета затрат и калькулирования себестоимости услуг. 7) Показатели оценки эффективности деятельности центров ответственности и т.д.

Выбор одного из вариантов зависит от масштаба деятельности предприятия сферы услуг. Например, среднему по размеру физкультурно-оздоровительному комплексу или средней гостинице можно вести управленческий учет силами бухгалтерской службы. Также возможно создание комитета по управленческому учету из руководителей подразделений, которые будут координировать свою деятельность с бухгалтерией или финансовым отделом.

По нашему мнению, создание комитета по управленческому учету из руководителей центров финансовой ответственности является одним из главных факторов, влияющих на организацию управленческого учета на предприятии. Если ведением управленческого учета будет заниматься только бухгалтерия, то руководители центров ответственности не будут вовлечены в его процессы, а также не будут заинтересованы в достижении его целей. Только непосредственно участвуя в работе комитета, принимая бюджеты и анализируя внутреннюю отчетность, руководители ЦФО в полной мере осознают меру своей ответственности за финансовые результаты деятельности предприятия сферы услуг.

К структурному подразделению, на которое будет возложена обязанность ведения управленческого учета, должны предъявляться следующие требования:

- достаточная обеспеченность информацией;
- методологическая подготовленность;
- профессиональная компетентность.

Основными организационными документами, определяющими ответственность, обязанности сотрудников и отделов предприятия по ведению управленческого учета, являются:

- положение об организационной структуре предприятия;
- положения о центрах финансовой ответственности предприятия;
- должностные инструкции конкретных работников, ответственных за ведение управленческого учета;
- описание бизнес-процессов, отражающих сроки, последовательность и ответственность за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности;
- система мотивации сотрудников.

Как показывает практика, одной из основных проблем при постановке управленческого учета является нежелание специалистов заполнять дополнительные формы и обрабатывать информацию. Также очень важно дополнить должностные инструкции работников, отвечающих за управленческий учет. Достаточно часто отдел кадров забывает их уточнять по мере изменения полномочий и обязанностей, работники не знакомятся с ними под роспись и в итоге не знают или делают вид, что не знают своих новых обязанностей.

Положительно влиять на процесс внедрения управленческого учета на предприятии могут следующие факторы:

- заинтересованность руководства предприятия в получении объективной информации и его готовность к необходимым изменениям;
- четко сформулированные цели и выделенные приоритеты развития предприятия;
- разработанная юридическая и организационная структура;
- система мотивации управленческого персонала;
- доступность методологической поддержки;
- достаточный уровень автоматизации служб.

Этап 2

После разработки управленческой учетной политики целесообразно разработать управленческий план счетов. Правильно разработанный рабочий план счетов управленческого учета обеспечивает качественную и оперативную информацию о финансовом состоянии предприятия. За основу управленческого плана счетов целесообразно брать рабочий план счетов бухгалтерского учета. Это особенно важно при автоматизации этих двух видов учета на одной платформе, например, наиболее распространенной в Российской Федерации программы 1С.

В управленческий план счетов можно включить дополнительные разделы, не используемые в бухгалтерском учете. Например, действующий План счетов и инструкция по его применению разрешают использование 30-х счетов для учета затрат по элементам. Но можно не создавать дополнительный раздел в плане счетов, а добавить дополнительные субсчета к счетам учета затрат или дополнительную аналитику по субконто.

Этап 3

На третьем этапе разрабатывается система классификаторов и кодификаторов управленческого учета. Система классификаторов характеризует объект учета для единого понимания его всеми участниками производственного процесса на предприятии [3]. Исходя из своих потребностей, каждое предприятие самостоятельно

определяет необходимое ей количество классификаторов. На российских предприятиях сферы услуг наиболее часто применяют следующие классификаторы:

- виды оказываемых услуг;
- виды доходов;
- центры финансовой ответственности;
- места возникновения затрат;
- экономические элементы затрат;
- статьи калькуляции;
- виды активов;
- виды обязательств;
- виды собственного капитала;
- проекты;
- направления инвестиций;
- основные и вспомогательные бизнес-процессы;
- типы клиентов;
- категории персонала.

В каждом классификаторе должна применяться сквозная нумерация. В целом можно сделать вывод о том, что классификаторы и кодификаторы играют важную роль и при автоматизации управленческого учета.

Этап 4

На данном этапе разрабатывается методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости оказываемых услуг. В управленческом учете используются различные методы учета затрат, которые зависят от объектов учета, полноты включения затрат в себестоимость оказываемых услуг.

Выделяют следующие методы учета затрат в зависимости от объектов учета:

- учет затрат по экономическим элементам (то есть по видам используемых ресурсов) предполагает учет по следующим элементам: расходы на оплату труда (все расходы на оплату труда независимо от места их возникновения), материальные затраты, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие расходы. Использование этого метода позволяет наиболее точно рассчитать затраты на каждый вид оказываемых услуг по предприятию в целом. Данный метод предусмотрен ПБУ 10/99 «Расходы организации» и достаточно эффективно применяется на многих предприятиях сферы услуг;
- учет затрат по местам возникновения означает их группировку по структурным подразделениям предприятия или центрам финансовой ответственности. Такой метод применяется для последующего анализа деятельности конкретного подразделения или ЦФО, формирования контрольных показателей его деятельности, определения его потребности в ресурсах;
- учет затрат по статьям калькуляции (по целевому назначению) предполагает распределение расходов по определенной номенклатуре статей затрат, перечень которых устанавливается непосредственно на предприятии исходя из его потребностей в детализации управленческой информации (например, оплата труда как статья затрат может входить в общепроизводственные, общехозяйственные и в коммерческие расходы);
- учет затрат по видам оказываемых услуг необходим для расчета себестоимости каждого вида услуг. При использовании данного метода все затраты делятся на прямые (непосредственно относящиеся к конкретной оказываемой услуге) и косвенные. Последние распределяются по видам услуг в зависимости от выбранной базы распределения. Этот метод позволяет рассчитывать фактическую себестоимость каждого вида услуг, анализировать их рентабельность и прибыльность, формировать цены с учетом полной себестоимости. Однако сложнейшей проблемой остается правильный выбор базы распределения косвенных расходов;
- учет затрат по периодам нужен для обеспечения равномерного распределения затрат в соответствии с методом начисления.

Методы учета затрат каждое предприятие сферы услуг выбирает самостоятельно, ориентируясь на собственные потребности и специфику бизнеса. Нередко в управленческом учете используются одновременно несколько методов учета затрат, что позволяет получать более подробную информацию по различным направлениям деятельности. Например, достаточно эффективно использовать калькуляцию по элементам затрат и по местам их возникновения. Однако такая консолидация методов нужна только в случае, если у предприятия сферы услуг существует несколько мест возникновения затрат. Примером может служить физкультурно-оздоровительный комплекс, состоящий из плавательного бассейна, фитнес-центра, игрового зала и т.д. Тогда, затраты целесообразно собирать по местам возникновения затрат, чтобы подсчитать себестоимость каждого вида услуг. Т.е. ЦФО должен отвечать за оказание конкретного вида услуг.

Этап 5

На данном этапе разрабатывается состав, содержание и формы управленческой отчетности.

Т.к. формы управленческой отчетности законодательно не утверждены, каждое предприятие разрабатывает их самостоятельно в наиболее удобном для себя формате, отвечающем потребностям внутренних пользователей.

При разработке форм управленческой отчетности необходимо учитывать, что она разрабатывается для анализа и принятия на ее основе управленческих решений. Поэтому каждая форма отчетности должна соответствовать информационным потребностям того руководителя, которому она предоставляется. Например, руководителю центра затрат нужна информация по затратам и возможности привлечения инвестиций для капитальных вложений. При этом информация о выручке от реализации услуг будет для него вторичной. Кроме того она будет загружать отчет, формируемый непосредственно для данного руководителя, отвлекать от контролируемой информации. Также при разработке форм отчетности необходимо учитывать уровень подготовленности руководителей ЦФО, т.к. не все могут понять сложную финансовую информацию. Например, многие технические директора или главные инженеры не имеют экономического образования, а значит формы, разрабатываемые для них должны быть достаточно простыми и понятными.

Целесообразно отражать в управленческой отчетности данные за несколько последовательных периодов, что позволит анализировать динамику ее показателей.

Как показывает практика ведения управленческого учета на российских предприятиях сферы услуг, вся управленческая отчетность обычно делится на три основных вида:

- отчетность о финансовом состоянии и результатах деятельности;
- отчетность по основным показателям деятельности;
- отчетность об исполнении бюджетов предприятия (отчет о движении денежных средств, отчет о доходах и расходах, отчет о произведенных капитальных вложениях и др.).

Для руководителей центров ответственности и предприятия в целом значение имеет не только содержание информации, но и способы ее доставки, формы отчетности. Внутренняя отчетность должна обеспечить быстрый обзор и оценку фактических результатов, их отклонений от цели, определение существующих недостатков, выбор оптимальных вариантов управленческих решений.

Этап 6

Разработка системы бюджетирования определяется тремя основными факторами:

- требованиями, предъявляемыми со стороны руководства предприятия;
- спецификой хозяйственной деятельности предприятия;
- структурой управления предприятия.

Руководство предприятия само устанавливает требования к составу и периодичности составления бюджетов в зависимости от информационных потребностей. Обычно бюджеты составляются по наиболее значимым показателям деятельности предприятия.

В экономической литературе модели бюджетирования классифицируют и обычно выделяют несколько типовых моделей. В зависимости от масштабов предприятия и потребностей руководства может быть выбрана одна из следующих моделей:

- индивидуальная модель комплексного бюджетирования;
- универсальная бюджетная модель;
- бюджетирование отдельных областей деятельности.

Главная особенность комплексного бюджетирования – предварительное построение модели бизнес-процессов деятельности предприятия с последующей привязкой формируемых бюджетов к результатам. Данная бюджетная модель разрабатывается для каждого конкретного предприятия с учетом индивидуальных особенностей его деятельности.

К преимуществам модели комплексного бюджетирования относят:

- учет индивидуальных особенностей предприятия;
- получение необходимой детализации прогнозных и фактических показателей;
- охват всей деятельности предприятия.

Главный недостаток данной модели – длительный срок разработки и, как следствие, высокая стоимость. При этом существует значительный риск того, что руководство предприятия не будет удовлетворено полученными результатами. Ведь чем выше стоимость проекта, тем больше ожиданий и требований у руководства к внедряемой системе.

Универсальная бюджетная модель так же, как и комплексная, охватывает все предприятие, однако является более простой с точки зрения разработки и функционирования. Первым шагом в разработке бюджетной структуры является определение перечня статей бюджета доходов и расходов (БДР) и бюджета движения денежных средств (БДДС). Далее формируется финансовая структура, исходя из объема полномочий подразделений предприятия (управление доходами, расходами, прибылью и т.п.). Далее строятся бюджеты по каждому центру ответственности.

Преимущества универсальной модели:

- высокая скорость разработки и внедрения, что особенно важно для многопрофильных предприятий или предприятий с большой номенклатурой оказываемых услуг;
- возможность относительного простого учета и внутреннего документооборота;
- быстрота планирования и консолидации фактических данных.

Недостатком является отсутствие операционных бюджетов (или их включение в другие виды планов), что не позволяет анализировать основные показатели деятельности предприятия.

Модель бюджетирования отдельных областей хозяйственной деятельности являются наиболее простой, ее цель – предоставить руководству предприятия информацию о наиболее важных областях дея-

тельности. Традиционно при выборе данной модели предприятия применяют бюджет продаж и бюджет затрат, а также бюджет движения денежных средств. При потребности в инвестициях может формироваться и инвестиционный бюджет.

Преимущества простой модели бюджетирования:

- быстрое и недорогое внедрение, позволяющее в короткие сроки получить информацию о наиболее важных областях деятельности;
- эффективное функционирование системы за счет небольшого числа бюджетов и простоты связей между ними.

К недостаткам простой модели можно отнести некоторую ограниченность, так как нет возможности учесть все аспекты деятельности [2]. Необходимо отметить, что бюджетирование отдельных областей деятельности является наиболее оптимальным вариантом для малых и средних предприятий сферы услуг.

Этап 7

Создание действенной системы управленческого учета на предприятиях сферы услуг предполагает проведение мероприятий по автоматизации управления. При анализе целей автоматизации управленческого учета предприятия необходимо принять во внимание следующее:

- текущее состояние автоматизации деятельности предприятия;
- желаемые направления автоматизации;
- приоритеты для достижения поставленных целей;
- взаимосвязь управленческого, бухгалтерского и налогового учета.

Формирование информационной системы управления начинается с создания алгоритма ее функционирования (рис. 4).

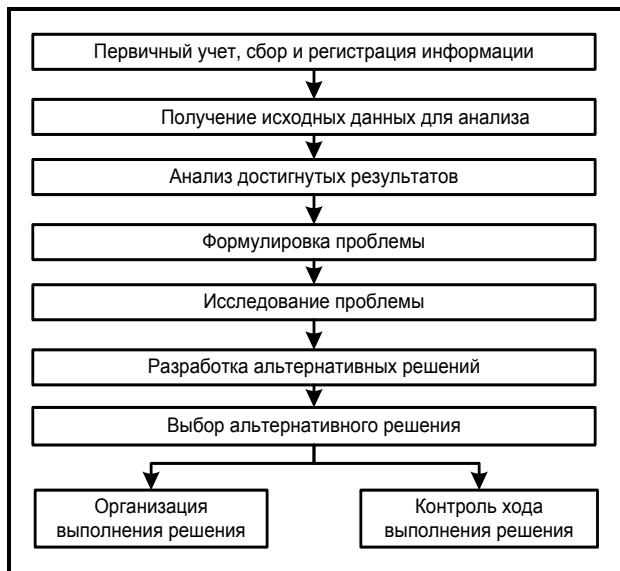


Рис. 4. Алгоритм функционирования информационной системы управления

При автоматизации системы управленческого учета необходимо учитывать, что система финансового учета обычно уже автоматизирована и персонал обучен работать в выбранной программе, т.е. наиболее выгодным и удобным вариантом является приобретение программного продукта на той же платформе, что и применяемая программа бухгалтерского учета. В случаях внедрения лишь нескольких элементов системы управленческого

учета, можно только доработать уже имеющуюся программу финансового учета. Или установить программный продукт того же производителя, но с более расширенными функциями. Это позволит не переучивать персонал, тем самым сократит ошибки, возникающие на первом этапе после внедрения системы. Кроме того, очень важно привлекать разработчиков программы для обучения персонала ее возможностям, проводить обучение на базе предприятия или посещать соответствующие семинары производителя. Достаточно часто бывает, что применяемый на предприятии программный продукт уже обладает возможностями внедрения управленческого учета, но персонал не достаточно разбирается в его возможностях.

Система управления должна поддерживать принцип однократного ввода данных: введенная первичная учетная информация должна использоваться и для бухгалтерского и для управленческого учета. Это сокращает объем работы по вводу данных в систему и, соответственно, снижает трудозатраты и затраты на оплату труда дополнительного сотрудника.

Информационная система должна быть легко настраиваемой, так как потребности руководства предприятия в информации могут со временем меняться. Например, возможна потребность в большей детализации бюджетов или управленческой отчетности, разработка новых методов учета или форм отчетности. Или наоборот, руководитель может принять решение о сокращении регистров управленческого учета и упрощении их вида.

Основой любой информационной системы является ее безопасность, ведь данные управленческого учета носят сугубо конфиденциальный характер. Система должна не только предотвращать несанкционированный доступ к данным, но и разграничивать доступ к данным в соответствии с должностными обязанностями работников.

На сегодняшний день уже существуют готовые решения для управленческого учета и бюджетирования от известных российских разработчиков, таких как 1С, «Рарус» и т.д. К сожалению, большинство из рассмотренных нами в рамках исследования программных продуктов являются достаточно примитивными и не позволяют широко использовать возможности управленческого учета. Обычно они предназначены исключительно для планирования движения денежных средств и составления простой управленческой отчетности по центрам ответственности. Если указанные возможности систем не отвечают потребностям предприятия, то необходимо провести оценку имеющихся на рынке программных продуктов для ведения управленческого учета по следующим критериям:

- стоимость системы;
- возможность создания, анализа и контроля бюджетов предприятия;
- поддержка многопользовательской работы системы;
- поддержка обмена данными с системой бухгалтерского учета;
- возможность внесения изменений в систему;
- наличие системы безопасности;
- наличие поддержки разработчика.

Достаточно часто после внедрения очень дорогой и эффективной информационной системы руководитель испытывает разочарование. В 90% это связано с неправильным выбором самой информационной системы управления предприятием и ее поставщика.

Главной ошибкой, возникающей при внедрении информационных систем управления, является отсутствие понимания целей этого внедрения. Нередко предприятие приступает к выбору и постановке системы, не имея четкого представления о желаемом результате автоматизации. В итоге выбирается система, не способная поддержать стратегию развития предприятия, существенно превышает бюджет расходов на автоматизацию и отсутствует какой-либо эффект от использования выбранной системы.

Понимание бизнес-процессов и целей предприятия позволяет понять цели внедрения автоматизированной системы управления. Иногда достаточно просто автоматизировать отдельные задачи центров финансовой ответственности без создания глобальной системы управления. Такой подход будет наименее затратным и проще осуществимым. Но при внедрении информационной системы управления образуется единая информационная инфраструктура предприятия, которая включает: создание единой методологии учета, единого программного обеспечения и единой базы знаний, позволяющей получать актуальную и объективную информацию для принятия управленческих решений.

Этап 8

В настоящее время многие предприятия сферы услуг разрабатывают и внедряют систему управленческого учета. Принимая решение о внедрении системы управленческого учета, менеджмент организации должен ответить на вопрос: каких результатов следует ожидать от внедрения системы управленческого учета? В противном случае возникают риски, что система управленческого учета станет самоцелью и может превратиться лишь в бессмысленное заполнение непонятных и ненужных бумаг.

Практика показывает, что после постановки системы управленческого учета предприятия сферы услуг могут рассчитывать на:

- повышение маржинального дохода. Достоверные отчеты о реальной доходности каждого вида услуг дают возможность переформировать ассортиментную и ценовую политику. Это может быть достигнуто благодаря пересмотру базы распределения косвенных расходов, в результате которого те услуги, которые предприятие считало потенциально наиболее доходными, в действительности могут оказаться менее доходными или даже убыточными;
- снижение себестоимости. Достигается за счет бюджетирования затрат и контроля за ними. Бюджетирование позволяет некоторые затраты снизить или исключить совсем;
- структурные изменения. В результате внедрения системы управленческого учета руководство может увидеть реальные затраты на содержание отдельного подразделения. Нередко оказывается, что предприятию выгоднее перейти на обслуживание сторонней организацией, нежели продолжать финансировать убыточное подразделение. Например, достаточно часто предприятия сферы услуг переходят на обслуживание клининговыми компаниями;
- эффективную систему мотивации сотрудников. Достигается за счет выполнения бюджета продаж, в котором каждый работник имеет конкретный план работ с детализацией уровня клиентов.

Таким образом, внедрение системы управленческого учета позволяет не только проводить эффективный анализ хозяйственной деятельности предприятия, но и способствует повышению основных показателей деятельности.

2. Системы управленческого учета на предприятиях сферы услуг

Система управленческого учета должна соответствовать определенным принципам, позволяющим ей эффективно функционировать и совершенствоваться. К основным принципам системы управленческого учета принято относить:

- непрерывность учета;
- использование единых для планирования и учета единиц измерения;
- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для управления;
- формирование показателей внутренней отчетности как основы взаимосвязи между уровнями управления;
- применение бюджетного (сметного) метода управления;
- полнота и аналитичность;
- периодичность;
- целенаправленность;
- оперативность;
- достаточность;
- адресность;
- гибкость;
- защищенность от несанкционированного доступа и конфиденциальность.

В соответствии с международной практикой основными компонентами системы управленческого учета на предприятиях (в том числе и на предприятиях сферы услуг) являются:

- система показателей деятельности;
- система учета и управления затратами;
- система планирования оперативной, финансовой и инвестиционной деятельности (система бюджетирования);
- система управленческой отчетности.

Подобная структура обеспечивает контроль и анализ всех направлений деятельности предприятия: от основных показателей деятельности (прибыль, доходы, расходы и т.д.) до управленческой отчетности в целом по предприятию. Развитие каждой подсистемы зависит от структуры предприятия, масштабов его деятельности, видов оказываемых услуг. Некоторым предприятиям достаточно определить основные показатели деятельности и спланировать их на следующий период. Другим хватает нескольких видов управленческой отчетности. Однако для эффективного функционирования предприятия необходимо внедрение всех основных компонентов системы управленческого учета (рис. 5).

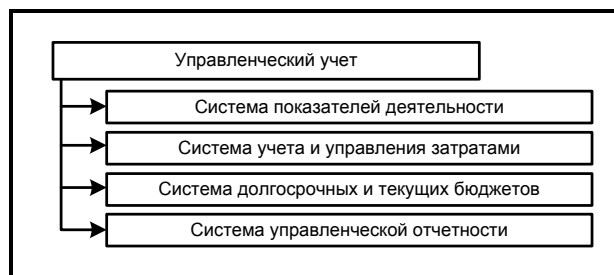


Рис. 5. Структура управленческого учета

Рассмотрим подробнее методику формирования подсистем управленческого учета.

Система учета и управления затратами

Изначально, система учета и управления затратами была основой управленческого учета. Но по мере его совершенствования, управленческий учет стал представлять в систему принятия управленческих решений

и другую информацию о деятельности предприятия. Если в производственных отраслях информация о себестоимости изготавливаемой продукции является основополагающей, то в сфере услуг калькулирование себестоимости носит достаточно условный характер. Это связано с высокой долей косвенных расходов в структуре затрат предприятия и сложностью выбора базы для их распределения. Однако без информации о себестоимости нельзя получить информацию об основных показателях деятельности предприятия в целом и центров финансовой ответственности в частности. Кроме того, основополагающим становится именно управление затратами, а не только их учет.

Система учета и управления затратами дает руководству предприятия:

- информацию о размере, времени и местах расходования ресурсов;
- прогноз изменения расхода ресурсов при изменении условий хозяйствования;
- возможность максимально эффективно использовать ограниченные ресурсы.

Система учета и управления затратами должна учитывать требования бухгалтерского и налогового законодательства, а также согласоваться с корпоративными принципами деятельности предприятия.

Основой системы учета и управления затратами является калькулирование. Решение о том, насколько детализированные данные должны поступать из данной подсистемы управленческого учета принимается при сопоставлении доходов и расходов, связанных с ее функционированием.

Калькулирование себестоимости на любом предприятии, независимо от его отрасли и масштаба деятельности, организуется в соответствии с определенными принципами:

- научно обоснованная классификация затрат. В настоящее время при отсутствии отраслевых рекомендаций вопросы классификации затрат решаются организациями самостоятельно с учетом целей управления;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды оказываемых услуг. Местом возникновения затрат являются структурные подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление ресурсов. Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды услуг предприятия, предназначенные для реализации. Выбор калькуляционной единицы зависит от специфики оказываемых услуг;
- выбор метода распределения косвенных расходов. Предприятие самостоятельно выбирает метод распределения косвенных расходов и закрепляет его в учетной политике. В связи со значительной долей косвенных расходов у предприятий сферы услуг, выбор метода распределения значительно влияет на показатели деятельности центров ответственности. При неправильном выборе базы система выдает информацию об убыточности некоторых видов услуг и предлагает прекратить их оказание. Однако данные решения достаточно часто бывают ошибочными;
- разграничение затрат по периодам предполагает использования метода начисления, т.е. регистрацию операций в учете в момент их совершения;
- выбор метода учета затрат и калькулирования. Предприятие самостоятельно выбирает метод учета затрат, обеспечивающий определение фактической себестоимости услуг, а также отнесения затрат на единицу оказываемых услуг. Выбор метода учета затрат зависит от размера предприятия, особенностей технологического процесса, характера оказываемых услуг.

Система показателей деятельности

Формирование структуры управления предприятием позволяет правильно выбрать показатели деятельности, лежащие в основе планирования работы центров финансовой ответственности.

Для создания системы показателей деятельности, отвечающей тактическим и стратегическим целям предприятия необходимо выполнить ряд действий:

- в соответствии со стратегическими целями предприятия формируются основные цели деятельности центров ответственности;
- основная цель деятельности центра ответственности делится на подцели и задачи. В результате формируется набор задач, каждой из которых соответствует определенный измеритель достижения результатов. В зависимости от целей руководства предприятия можно формировать показатели как для предприятия в целом, так и для отдельных направлений деятельности;
- по каждой задаче определяется набор показателей, отражающих результат ее выполнения;
- контрольные показатели распределяются между центрами ответственности. При этом необходимо установить соответствие между составом решаемых задач в рамках центра ответственности и измерителями конечного результата его деятельности;
- определение целевых значений основных показателей, т.е. планирование.

Одним из основных способов контроля за показателями деятельности является система бюджетирования предприятия, а также система бухгалтерского учета и финансовой отчетности (табл. 3).

Таблица 3

ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ СФЕРЫ УСЛУГ И ИХ ВЗАИМОСВЯЗЬ С СИСТЕМОЙ БЮДЖЕТОВ

Центр ответственности	Показатель деятельности	Источник информации
Центр продаж	Исполнение бюджета продаж – соотношение фактической выручки отчетного периода и плановой	Бюджет продаж. Отчет о финансовых результатах
Центр прибыли	Исполнение бюджетов: • продаж; • бюджета движения денежных средств. Рентабельность продаж; Рентабельность продукции (оказываемых услуг)	Бюджет продаж, бюджет движения денежных средств, бухгалтерская финансовая отчетность
Центр затрат	Исполнение бюджетов затрат – соотношение фактических и плановых затрат; Затраты на 1 руб. оказываемых услуг – отношение фактических затрат к объему оказанных услуг	Бюджеты затрат: бюджет затрат на производство услуг, бюджет общехозяйственных расходов. Отчет о финансовых результатах
Центр инвестиций	Исполнение бюджета инвестиций – соотношение фактических и плановых инвестиций; Рентабельность активов (отношение прибыли до налогообложения к средней величине активов); Рентабельность инвестиций (отношение чистой прибыли к инвестициям)	Бюджет инвестиций; Генеральный бюджет; Бухгалтерская финансовая отчетность

Таким образом, задачей управленческого учета является формирование фактических данных об основных показателях деятельности и предоставление их заинтересованным лицам внутри организации. Чем сложнее управленческая структура, тем большее значение имеет правильный выбор системы показателей деятельности.

Система долгосрочных и текущих бюджетов

Одной из важнейших функций управленческого учета является планирование деятельности предприятия.

В зависимости от сроков и содержания выделяют стратегическое (перспективное) и текущее (оперативное) планирование. Последовательность этапов работ при стратегическом и оперативном планировании представлена на рис. 6.

Стратегическое планирование является долгосрочным, а текущее планирование включает конкретные способы использования необходимых для достижения целей ресурсов организации, определенных в стратегических планах.

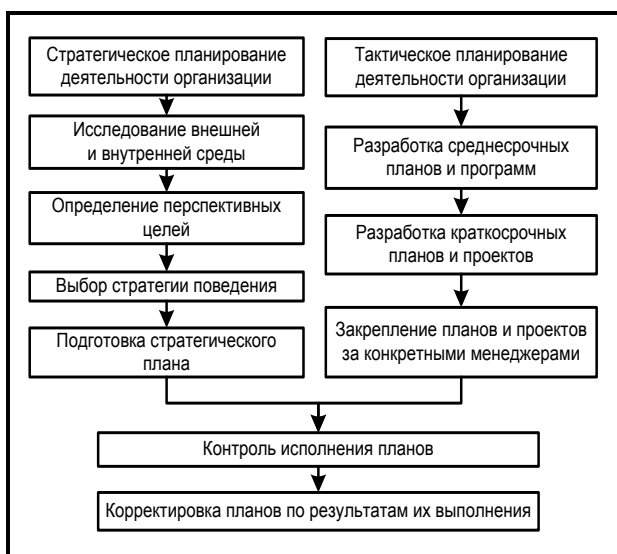


Рис. 6. Планирование деятельности предприятия

Оперативное планирование устанавливает цели и задачи предприятия в виде бюджетов, составленных для конкретных ЦФО или направлений деятельности.

При формировании долгосрочных и текущих (стратегических и оперативных) бюджетов производится оценка планируемых доходов и расходов и сравнение их с фактическими показателями. Анализ выявленных отклонений между планом и фактом позволяет принимать оперативные управленческие решения по их устранению.

Внедрение на предприятии системы планирования и бюджетирования должно решать следующие задачи:

- более эффективное использование ресурсов предприятия;
- координация деятельности отдельных центров финансовой ответственности в соответствии с общими задачами предприятия;
- прогнозирование, анализ, оценка различных вариантов хозяйственной деятельности предприятия и повышение обоснованности принимаемых управленческих решений;
- улучшение финансового состояния предприятия.

Бюджетирование обычно рассматривается как процесс формирования, утверждения, контроля и анализа

исполнения бюджетов. Для его реализации на конкретном предприятии сферы услуг необходимо разработать и утвердить следующее:

- структуру бюджетов;
- ответственность за формирование и исполнение бюджетов;
- процедуры формирования и утверждения бюджетов;
- процедуры контроля исполнения планов и анализа отклонений.

При построении системы бюджетирования выделяют ее следующие достоинства:

- определяет основные направления деятельности;
- предоставляет данные для анализа;
- предлагает пути повышения эффективности деятельности предприятия;
- указывает на отклонения планов от факта и предупреждает о необходимости корректировки или изменений;
- мотивирует сотрудников, формулируя задачи для выполнения.

Однако при внедрении системы бюджетирования надо учитывать и ее недостатки:

- бюджеты формируются на основе субъективной оценки лиц, ответственных за их составление (например, прогноз продаж);
- достаточно часто при подготовке бюджета намеренно оставляют так называемый «бюджетный люфт» т.е. намеренно недооценивают доходы и увеличивают расходы;
- бюджет не учитывает в полной мере требования к качеству оказываемых услуг и обслуживанию потребителей.

4. Система управленческих отчетов

Управленческая отчетность обычно составляется по центрам ответственности и по предприятию в целом, причем порядок ее составления основывается на принципе контролируемости. Его суть заключается в следующем: чем выше уровень руководителя, тем менее подробные отчеты ему предоставляются. А руководителям более низкого уровня предоставляются более детализированные отчеты, но их область охвата сужается.

Формирование системы внутренней отчетности начинается с разработки и утверждения основных методологических документов, например, Положения по управленческому учету и отчетности.

В Положении обычно отражают:

- цели и задачи системы управленческого учета, основные понятия, принципы ее построения;
- описание структуры центров ответственности;
- методику учета затрат и калькулирования себестоимости услуг;
- основные показатели деятельности центров ответственности и способы их определения;
- формы первичных и отчетных документов;
- график документооборота управленческого учета.

При этом предприятие по своему выбору может разрабатывать и утверждать единый документ (Положение по управленческому учету) или отдельные методологические документы (учетная политика по управленческому учету, классификаторы и т.д.).

Также обычно разрабатывается Положение о конфиденциальности информации в системе управленческого учета или другой внутренний нормативный документ подобного содержания.

3. Система бюджетирования на предприятиях сферы услуг

Система бюджетирования является важнейшей подсистемой управленческого учета предприятий сферы услуг. Она позволяет ставить как оперативные, так и

стратегические цели и задачи и контролировать их исполнение.

Непосредственной разработке бюджетов предшествует целый ряд организационных этапов, представленных в табл. 4.

Таблица 4

ЭТАПЫ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ

Этапы работ	Документы	Результаты
Принятие решения о внедрении системы бюджетирования на предприятии	Положение о бюджетировании	Утверждение основных направлений и процедур планирования внутренней отчетности, а также контроля за выполнением бюджетов
Разработка финансовой структуры предприятия	Положение о структуре центров финансовой ответственности (или положение о финансовой структуре),	Выделение в составе компании центров финансовой ответственности, их классификация и распределение по уровням. Определение принципов финансовой структуризации и назначение зон финансовой ответственности
Разработка модели бюджетирования, отражающей основные бизнес-процессы предприятия (мастер-бюджет)	Положение о бюджетировании, модель бюджетирования	Выбор видов бюджетов, необходимых для целей планирования. Определение взаимосвязи между бюджетами
Разработка методики формирования основных показателей деятельности	Управленческая учетная политика или Положение по управленческому учету	Определение применяемой методики управленческого учета для построения бюджетов на предприятии. Утверждение системы показателей деятельности центров финансовой ответственности
Подготовка инструментария управленческого учета	Управленческий план счетов	Определение счетов и субсчетов, необходимых для формирования данных утвержденных бюджетов
Разработка форм отдельных бюджетов и генерального бюджета, а также методики их заполнения	Положение о бюджетировании (или комплект бюджетных форм как приложение к положению о бюджетировании)	Составление таблиц, в которых указаны наименование форм и состав используемых в них показателей
Разработка бюджетов центров финансовой ответственности	Положение о бюджетировании (или комплект бюджетных форм как приложение к положению о бюджетировании)	Определение формата и информационного содержания каждой формы бюджетов
Разработка регламентов взаимодействия	Регламент бюджетного планирования, ограничение доступа	Разработка регламента документооборота и доступа к конкретной информации. Определение ответственных исполнителей подразделений и порядок согласования, утверждения и сведения бюджетов

Этапы работ	Документы	Результаты
Разработка форм бюджетного контроля	Приказ	Определение форм контроля за формированием и исполнением бюджетов. Сравнение фактических показателей с плановыми и анализ отклонений
Интеграция с существующей системой планирования	Инструкции по рабочим местам	Оптимизация процесса планирования
Выбор системы автоматизации бюджетирования	Техническое задание на автоматизацию и др.	Внедрение автоматизированной системы бюджетирования
Обучение персонала	Программа подготовки и обучения, приказы	Получение необходимых навыков по формированию и использованию системы бюджетирования специалистами, ответственными за нее

При формировании системы бюджетирования предприятию сферы услуг в первую очередь необходимо определиться со способом составления бюджетов: возможно целевое планирование (или планирование «сверху вниз») и планирование «снизу вверх».

При планировании «сверху вниз» руководитель предприятия определяет желаемую сумму прибыли или другие основные показатели деятельности (выручка от реализации услуг, сумма затрат по центрам ответственности), а лица, ответственные за процесс бюджетирования должны составить бюджеты так, чтобы достичь запланированных результатов. Т.е. исходя из желаемого значения прибыли они планируют и выручку, и затраты, как по предприятию в целом, так и по отдельным центрам финансовой ответственности. Этот подход наиболее часто применяется на российских предприятиях сферы услуг, в связи с особенностями их функционирования. Это связано с преобладающим влиянием собственника или генерального директора (обычно они представлены в одном лице) на все направления деятельности предприятия.

При планировании «снизу вверх» ответственные за составление бюджетов сотрудники планируют данные исходя из собственных экспертных оценок, анализа состояния рынка или истории предыдущих продаж. После составления бюджетов центров ответственности они консолидируются в генеральный бюджет, а руководитель может скорректировать ожидания по основным показателям деятельности. При составлении бюджета по данному методу планирование идет снизу вверх, т.е. от бюджетов отделов к бюджетам компании в целом.

По нашему мнению, наиболее эффективным вариантом было бы совмещение двух рассмотренных выше способов. Т.е. руководитель предприятия устанавливает основные показатели деятельности, достижения которых он ожидает в планируемом периоде, а ответственные лица за составление бюджетов центров ответственности составляют их на основе целевых показателей, но с учетом своих ожиданий. Такой подход является более гибким и предполагает большее взаимодействие между ответственными за составление различных видов бюджетов. Как показывает практика, такое взаимодействие в рамках бюджетного комитета способствует достижению лучших результатов дея-

тельности, так как ставит более реальные цели как для текущих, так и для стратегических планов.

Необходимо отметить, что для предприятий сферы услуг имеет смысл планировать как финансовые, так и нефинансовые показатели. Ведь в данной отрасли важна не только прибыль, но и такие показатели, как удовлетворенность клиентов. Именно от этого показателя зависит, вернется клиент, приведет друзей и знакомых, или ограничится единичным потреблением услуги. Поэтому повышение качества оказываемых услуг является важнейшей задачей любого предприятия данной отрасли, особенно рекреационных предприятий, заполняемость которых напрямую зависит от лояльности посетителей и удовлетворения их потребностей. Также огромное значение имеют рекомендации клиентов, уже посетивших предприятие.

Руководство предприятия само определяет период планирования. Обычно составляется оперативный годовой бюджет с разбивкой по кварталам или месяцам. Более крупным предприятиям целесообразно составлять бюджеты по небольшим периодам (месяцам), чтобы было проще отслеживать их выполнение. Средним и малым предприятиям вполне достаточно бюджетов с разбивкой на кварталы.

Также при составлении бюджетов должна учитывать сезонность, которая свойственна рекреационным предприятиям сферы услуг. Для гостиниц и санаторно-курортных комплексов – основной сезон это новый год и лето, для физкультурно-оздоровительных комплексов, наоборот, сезон наступает поздней осенью и оканчивается весной. Летом же обычно проводятся профилактические мероприятия, текущие и капитальные ремонты. Как следствие, предприятиям целесообразно резервировать средства на время профилактических мероприятий, в связи с тем, что поступления от продаж в этот период минимальны или вообще отсутствуют. При этом затраты значительно превосходят традиционные затраты предприятия. Поэтому вполне допустимо для небольших предприятий составлять бюджеты на так называемые «сезон» и «не сезон», т.е. разбивать годовой бюджет на 2 периода.

Кроме того, в бюджеты необходимо закладывать различные аварийные ситуации, которые часто бывают на рекреационных предприятиях сферы услуг: аварии технологического оборудования, действия контролирующих органов по приостановлению деятельности в связи с выявляемыми нарушениями.

В целях данного исследования будем рассматривать деятельность рекреационных предприятий сферы услуг (гостиниц, физкультурно-оздоровительных комплексов, спа-центров и т.д.). Большинство указанных предприятий сферы услуг относится к малым и средним, в связи с этим можно выделить определенную специфику деятельности, влияющую на формирование системы бюджетирования, а именно:

- незначительный штат работников финансовой службы;
- сложность расчета себестоимости оказываемых услуг;
- высокие накладные расходы, требующие грамотного распределения;
- взаимодействие центров ответственности в рамках мест возникновения затрат;
- значительная сезонность потребления услуг.

При определении последовательности составления бюджетов необходимо принимать во внимание бизнес-процессы конкретного предприятия сферы услуг. Обычно на производственных предприятиях выделяют три основных бизнес-процесса: снабжение (поставки), про-

изводство, сбыт продукции. Однако особенностью сферы услуг является то, что услуга потребляется в момент ее оказания, т.е. бизнес-процесс производства и сбыта совпадает по времени. Таким образом, в сфере услуг можно выделить следующие бизнес-процессы:

- снабжение и техническое обслуживание предприятия, т.к. большинство предприятий сферы услуг являются достаточно высокотехнологичными и материалоемкими. Если рассматривать рекреационные предприятия сферы услуг, то оказывается, что большинство затрат – это материальные расходы на содержание материально-технической базы, а именно: зданий, сооружений, дорогостоящего и интенсивно эксплуатируемого оборудования. Данный бизнес-процесс обычно выполняется техническими службами предприятия, возглавляемыми техническим директором или главным инженером. Эти службы непосредственно не участвуют в оказании услуг, но без них не возможна работа предприятия. Поэтому технические службы обычно классифицируются как центры затрат предприятия сферы услуг; Кроме того, снабжением может заниматься хозяйственная служба, возглавляемая завхозом. К компетенции данной службы обычно относится: закупка расходных материалов (спортивного инвентаря, белья, одноразовых принадлежностей, моющих и дезинфицирующих средств), поддержание чистоты и соблюдение санитарных норм (выполнение программы производственного контроля, участие в заборах образцов при лабораторных исследованиях). Данное подразделение также должно классифицироваться как центр затрат;
- оказание услуг. Данный процесс выполняется несколькими видами персонала: непосредственно персоналом, оказывающим услуги (инструкторы в ФОК, работники в СПА-салонах, а именно косметологи, массажисты, парильщики и т.д.) и персоналом, занимающимся непосредственно продажами (кассиры, администраторы, работники ресепшен, менеджеры отдела продаж и т.д.). Т.е. данный персонал можно рассматривать и как центр продаж и как центр прибыли.

Проекция бизнес-процессов на систему бюджетирования предприятия сферы услуг представлен на рис. 7.

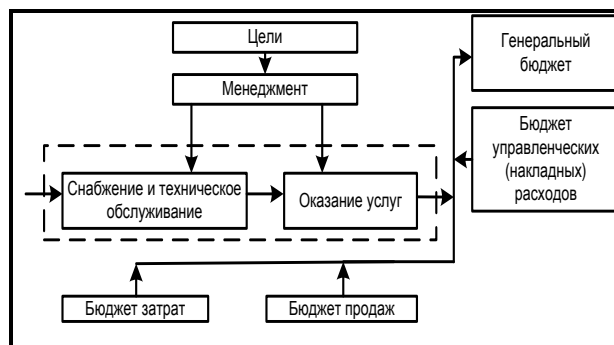


Рис. 7. Проекция бизнес-процессов на бюджетирование в сфере услуг

Принципиальным положением является то, что процесс бюджетирования происходит в направлении, противоположном реальному течению основных бизнес-процессов. Если деятельность предприятия сферы услуг начинается с материального и технического обеспечения и заканчивается непосредственно потреблением услуг (их продажей), то бюджетирование начинается с бюджета продаж и заканчивается бюджетами затрат. Разумеется, наряду с этим необходимо составить бюджеты всех центров затрат и консолидировать итоговые данные всех бюджетов в единую систему финансовых бюджетов: прогнозный баланс, прогнозный отчет о прибыли и прогнозный отчет о движении денежных средств.

Традиционно процесс бюджетирования делят на три составные части:

- подготовка операционного бюджета;
- подготовка финансового бюджета;
- на основе двух предыдущих бюджетов готовится инвестиционный бюджет в случае потребности предприятия в капитальных вложениях.

Каждую часть в свою очередь также делят на отдельные этапы, выполняемые последовательно один за другим.

Рекомендуемые операционные и финансовые бюджеты для рекреационных предприятий сферы услуг с учетом их специфики представлены на рис. 8.

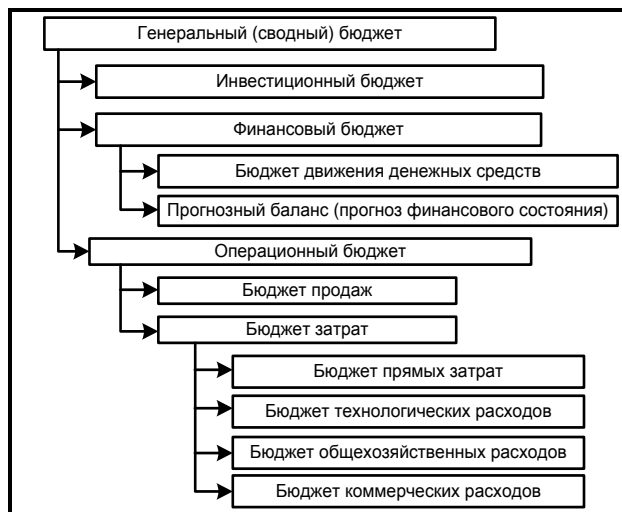


Рис. 8. Генеральный бюджет предприятия сферы услуг

Генеральный бюджет составляется с использованием прогноза продаж, цен на оказываемые услуги, а также тарифов и цен на используемые в процессе оказания услуг сырья, материалов и услуг сторонних организаций. Необходимо отметить, что план продаж является не только отправной точкой в процессе тактического бюджетирования, но и наиболее трудным этапом. Ведь объемы продаж зависят не столько от возможности конкретного предприятия сферы услуг, сколько от условий рынка и других факторов неопределенности. Например, при возникновении экономических кризисов, люди сокращают затраты на отдых, физическую культуру и спорт, а возникновение кризисов в нашей стране, как и в других странах является практически не предсказуемым явлением. В то же время бывают неконтролируемые всплески потребления услуг, например, при возникновении моды на здоровый образ жизни или отдых в определенных местах.

Таким образом, при составлении бюджета продаж, лицам, ответственным за бюджетирование необходимо учитывать множество факторов: состояние экономики, деятельность конкурентов, последствия рекламных компаний (как своих, так и других участников рынка), сезонные колебания, ограничения со стороны государства. К последним может быть отнесено ужесточение законодательства и повышение санитарно-гигиенических требований, которые и так серьезно влияют на рост затрат рекреационных предприятий сферы услуг.

Существуют два метода составления прогноза продаж:

- статистический прогноз на основе математического анализа. Данный метод является очень трудоемким и требу-

ет высокой квалификации специалиста, его применяющего. Также в основе данных для математического анализа должны лежать результаты маркетинговых исследований, которые нечасто проводятся предприятиями сферы услуг, особенно рекреационными;

- экспертная оценка. На многих предприятиях сферы услуг можно сделать прогнозы на основе данных о реализации услуг в прошедшие периоды (обычно это аналогичные периоды прошлого или позапрошлого года). Также можно оценить предстоящие продажи по срокам договоров с корпоративными клиентами или исходя из выставленных счетов.

Оба эти метода имеют преимущества и недостатки, поэтому большинство предприятий на практике используют комбинацию их комбинацию. Однако обычно «наивные» методы оценки, основанные на опыте персонала, оказываются более точными, чем сложные математические расчеты.

Бюджет продаж может составляться как в целом по предприятию, так и с разбивкой по видам оказываемых услуг. В таком случае и создаваемые на его основе бюджеты затрат должны либо составляться по предприятию в целом, либо по видам оказываемых услуг. Это позволяет сопоставлять доходы и расходы по каждой оказываемой услуге и получить прогнозный финансовый результат не только по предприятию в целом, но и по видам услуг.

Для обеспечения планируемого объема оказания услуг необходимо рассчитать бюджет затрат. Бюджет затрат состоит из более детализированных бюджетов: бюджета прямых затрат по местам их возникновения, бюджетов распределяемых технологических, общехозяйственных и коммерческих расходов.

При составлении бюджета затрат учитывается планируемый рост тарифов на тепло, электрическую энергию, услуги водопровода и канализации и т.д. Также при составлении бюджета затрат необходимо планировать затраты на текущий ремонт оборудования и помещений предприятий сферы услуг. Обычно рост тарифов на потребляемые ресурсы осуществляется в начале календарного года, что и стоит учитывать при составлении бюджетов затрат.

Рассмотрим другие составляющие генерального бюджета предприятий сферы услуг.

Бюджет инвестиций (капитальных вложений)

Предприятия сферы услуг постоянно нуждаются в обновлении материально-технической базы, проведении текущих и капитальных ремонтов, реконструкций и модернизаций. Например, в гостиницах и санаториях изнашивается номерной фонд, в физкультурно-оздоровительных комплексах достаточно быстро выходит из строя оборудование плавательных бассейнов из-за агрессивной среды. Поэтому в сфере услуг достаточно остро стоит вопрос привлечения инвестиций для финансирования капитальных вложений. Определение их необходимости в определенный период времени после сопоставления бюджетов продаж и затрат является важнейшей задачей всей системы управленческого учета.

При принятии решений о необходимости инвестиций в собственный капитал, предприятиям сферы услуг необходимо опираться на показатель рентабельности инвестиций. Т.е. надо ответить себе на вопрос: приведет ли данная инвестиция к повышению уровня удовлетворенности клиентов и, как следствие, к повышению продаж? Примером подобных инвестиций может быть строительство плавательного бассейна в гостиницах, которое улучшает уровень обслуживания и т.д.

Принятые решения по инвестициям напрямую влияют на другие бюджеты. Например, на бюджет движения денежных средств, в котором будут учитываться выплаты процентов по кредитам. Также затрагиваются статьи прогнозного баланса и т.д. Т.е. все капитальные вложения оказывают значительное влияние на основные показатели деятельности предприятия и в обязательном порядке должны включаться в генеральный бюджет предприятия сферы услуг.

Финансовый бюджет

Финансовый бюджет – это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансирования и использования финансовых ресурсов. Он включает в себя одновременно с бюджетом прибылей/убытков (или бюджетом доходов и расходов) бюджет движения денежных средств и прогнозный баланс (прогноз финансового состояния).

Бюджет доходов и расходов (план прибылей и убытков)

Отражает величину доходов и расходов предприятия в целом, а также по отдельным центрам ответственности или видам оказываемых услуг и планируемый финансовый результат. Так как при планировании «сверху вниз» показатель прибыли является основополагающим, можно сказать, что бюджет прибылей и убытков является одним из основных бюджетов.

Его доходная часть формируется на основании данных бюджета продаж, а расходная часть – на основании бюджета затрат, бюджетов технологических, общехозяйственных и общепроизводственных расходов.

Вся представленная в бюджете информация уже сформирована в других бюджетах и планах, которые надо просто объединить в одной форме.

Бюджет движения денежных средств

Формирование бюджета денежных средств необходимо для обеспечения сбалансированности между поступлением и расходованием денежных средств. Это особенно важно для предприятий сферы услуг с учетом сезонности их деятельности и других неконтролируемых колебаний спроса на оказываемые услуги.

Также составление бюджета денежных средств позволяет эффективно использовать денежные средства предприятия, не допуская их недостатка или излишнего накопления.

Главной особенностью бюджета движения денежных средств является наличие входящего сальдо, т.е. суммы денег, которой предприятие располагает на начало планового периода. Кроме того бюджет движения денежных средств строится по аналогии с отчетом о движении денежных средств с планированием денежных потоков по видам операций. Т.к. в отличие от бюджета прибылей и убытков, в бюджете движения денежных средств отражаются данные инвестиционных бюджетов.

Прогнозный баланс (прогноз финансового состояния)

Последним этапом составления генерального бюджета является формирование прогноза финансового состояния, или прогнозного баланса для предприятия в целом. Для прогнозного баланса используются данные всех операционных, финансовых и инвестиционных бюджетов, особенно бюджета движения денежных средств и бюджета прибылей и убытков.

Прогноз финансового состояния формируется в соответствии с формулой:

Сальдо на конец бюджетного периода –
– Сальдо на начало бюджетного периода +
+ Начисления (из бюджета прибылей /
/ убытков и других бюджетов) + Поступления
(из бюджета денежных средств) – Выплаты
(из бюджета денежных средств) – Выбытие
(из других бюджетов)

Необходимо отметить, что многие авторы ставят под сомнение ценность прогнозного баланса. По нашему мнению, для небольших и средних предприятий сферы услуг, его формирование действительно не является насущной необходимостью, а на его формирование будет затрачено значительное количество времени. В то же время для крупных предприятий формирование данного вида бюджета имеет смысл и считается завершающим этапом в процессе планирования.

После формирования прогноза финансового состояния составляется генеральный бюджет, который должен пройти процедуру рассмотрения и утверждения. Ведь именно он показывает руководству предприятия, как поставленные им цели отразятся на финансовом состоянии предприятия в целом. Достаточно часто в процессе рассмотрения и утверждения генеральный бюджет пересматривается, а соответственно и все остальные бюджеты.

Окончательное принятие (утверждение) бюджетов

После того как составлен генеральный бюджет, бюджетный комитет (или комиссия) утверждает его и передает для утверждения всем руководителям центров финансовой ответственности. Таким образом, менеджмент высшего звена знакомится с окончательным вариантом текущего плана и принимает его к исполнению.

По нашему мнению, именно утверждение генерального бюджета бюджетным комитетом, а потом руководителями ЦФО позволяет достичь его целей, тогда как при авторитарном утверждении плана только руководителем предприятия, несогласные руководители ЦФО могут игнорировать или затягивать исполнение бюджетов, за которые они отвечают.

Исполнение бюджета

Успешный контроль за исполнением утвержденных бюджетов зависит от двух важных факторов:

- точного понимания поставленных целей всеми работниками предприятия, особенно руководителями центров финансовой ответственности;
- разработанной системы мотивации и поощрений. Работники, ответственные за бюджетирование, должны понимать необходимость и значимость для руководства предприятия этого процесса.

Ежемесячно или с какой-то иной выбранной периодичностью, бюджетный комитет должен собираться для сравнительного анализа фактических и плановых показателей деятельности. При этом в обязательном порядке должны быть определены причины отклонений факта, чтобы не допустить отклонений в будущем. Например, если превышен квартальный бюджет затрат центра ответственности, можно пересмотреть бюджет затрат на следующие плановые периоды, уменьшить планируемые расходы, чтобы в целом по году выйти на планируемые финансовые результаты. В случаях же

отрицательных отклонений фактических доходов от реализации услуг от плановых, центрам продаж и прибыли необходимо разрабатывать мероприятия по их повышению с учетом анализа качественных показателей деятельности. Вполне возможно, что уменьшение объема оказанных услуг было связано с ухудшением их качества, на что рынок мгновенно отреагировал. Бюджетный комитет должен пересмотреть все бюджеты не только на оставшийся год, но и принять во внимание отклонения и меры по их устранению на следующий прогнозный период.

Таким образом, планирование является непрерывным процессом, оказывающим непосредственное влияние на основные показатели деятельности предприятия.

Литература

1. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Владимцев Н.В. Использование современных управленческих моделей в технологии бюджетирования [Текст] / Н.В. Владимцев, А.И. Черная // Экономический анализ. Теория и практика. – 2008э – №15.
3. Лысенко Д. Организация управленческого учета [Текст] / Д. Лысенко // Аудит и налогообложение. – 2009. – №2.
4. Тарасова Т.М. Организация управленческого учета в современных условиях [Текст] / Т.М. Тарасова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №29.
5. Чая В.Т. Основные компоненты и этапы постановки системы управленческого учета в агрохолдингах [Текст] / В.Т. Чая, Н.И. Чулахина // Экономический анализ: теория и практика». – 2008. – №13.

Ключевые слова

Управленческий учет; сфера услуг; себестоимость; планирование; бюджетирование; отчетность.

Золотухина Анна Дмитриевна

Чая Владимир Тигранович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы рецензируемой работы обусловлена тем, что в современных условиях предприятия сферы услуг начинают занимать лидирующие позиции в экономике страны. Их дальнейшее развитие связано с развитием системы управленческого учета, позволяющей принимать обоснованные экономические решения как краткосрочного, так и стратегического характера.

В работе рассмотрены этапы внедрения управленческого учета на предприятиях сферы услуг с учетом специфики их деятельности, оказывающей существенное влияние на организацию управленческого учета в указанной отрасли.

Проанализированы негативные факторы, выявленные при изучении этапов развития управленческого учета на предприятиях сферы услуг и сформулированы предложения по его организации. Особое внимание в работе уделено системе бюджетирования.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Суйц В.П., д.э.н., проф. Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)