

ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Хахонова Н.Н.

Ростовский государственный экономический университет «РИНХ»

Ростов-на-Дону, Россия

Управленческий учет – это система внутреннего оперативного управления, основной целью которой является обеспечение менеджеров предприятия всей необходимой им информацией для принятия оптимальных управленческих решений, т.к. бухгалтерский или финансовый учет не обеспечивает информацией стратегию и тактику внутреннего управления предприятием. Для управляющих всех уровней необходим значительный объем оперативной информации, которую в силу своей специфики не может представить финансовый учет. Кроме того, финансовый учет готовит информацию для внутренних и внешних пользователей на базе единых правил ведения.

Основными задачами управленческого учета является организация информационных процессов и формирование баз данных для:

- § мониторинга текущего состояния предприятия и его подразделений;
- § оперативного планирования и регулирования деятельности предприятия и его подразделений;
- § расчета экономических регуляторов;
- § анализа и оценки деятельности предприятия и подразделений;
- § формирования внутрифирменной и внешней финансовой отчетности предприятия.

В управленческом учете информация о движении денежных средств позволяет лицу, принимающему решение контролировать и регулировать прямые и косвенные денежные потоки, определять структуру использования денежных средств. Немаловажное значение руководителя имеет информация идентификации (установления на основе документального определенного факта) не только участков и направлений расходования денежных средств, но и ведения суммарного учета движения средств в разрезе лиц, разрешающих и производящих денежные операции.

Состояние денежных потоков в общем случае отражает состояние финансов организации в целом.

Исходя из этого, один из важных моментов управленческого учета движения денежных средств является получение ответа на вопрос, способна ли текущая операционная деятельность генерировать денежные средства. Определяется это путем расчета чистого денежного потока определяемого как все денежные поступления минус все затраты, или остаток денежных средств на конец отчетного периода минус остаток денежных средств на начало отчетного периода.

Необходимо при принятии управленческих решений обратить внимание на то, что даже, если чистый денежный поток по организации в целом положительный, это еще не гарантирует полного благополучия. В любом случае необходимо проанализировать денежные потоки, возникающие от операционной деятельности (то есть от реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг, сдачи имущества в аренду и иной деятельности, направленной на извлечение прибыли). Целесообразно сделать такой анализ не только по предприятию в целом, но и по отдельным его структурным подразделениям и видам деятельности (видам выпускаемой продукции).

При регулировании денежных потоков необходимо включить в анализ временные характеристики, т. е. учитывать отложенные платежи, проводить не только анализ текущего движения денежных средств, но прогнозировать их на необходимый период времени (будущие периоды по времени). Такая корректировка не предусмотрена в общеизвестных формулах расчета денежных потоков и правилах ПБУ, однако, она необходима как один из элементов управленческого учета.

Отсюда следует, что управленческий аппарат должен владеть совокупностью стандартных алгоритмов (или заданных и оговариваемых в документах об учетной политике организации) управления денежными потоками. Учитывая специфический характер возникновения потребности в денежных средствах, их приток, характер в управленческом учете возникают совершенно иные требования формирования информационной базы движения денежных потоков. Это, прежде всего, временные интервалы, как измерения, так и построения расчетных коэффициентов, характеризующих с позиций управления определенное состояние денежных потоков соотнесенных к определенным производственно-хозяйственным процессам.

Как правило, количество денежных средств, которое необходимо для ведения производственно-хозяйственной деятельности, зависит не только от специфики производства (ресурсоемкости, длительности производственного цикла, длительности цикла продаж и т. п.), но и, в не меньшей степени, зависит от знаний управленческим персоналом предметной области, а также умения ими разумно распорядиться.

Чтобы управление деньгами было эффективным, при планировании денежных доходов и расходов и анализе использования денежных средств необходимо учитывать и текущие активы, которые могут быть обращены в денежные средства в короткий срок. К ним относятся материальные ценности и краткосрочные финансовые вложения.

Однако возможность обращения этих активов в денежные средства имеет элемент неопределенности. Если суммой учет этих средств является предметом финансового учета, то такие понятия как ликвидность, ценность их с позиций повторного обращения или обмена является объектом управленческого учета.

На практике выделяют три основные разновидности управленческого учета в зависимости от степени готовности предприятия.

1. Система управленческого учета с функциональной ориентацией (такая система предполагает выделение управленческого учета снабженческо-заготовительной, производственной, финансово-сбытовой, организационной деятельности и т.д.).

2. Система управленческого учета с ориентацией на бизнес-единицы.

3. Система управленческого учета с ориентацией на процессы (разрабатывается, как правило, системными интеграторами).

Выбор конкретной системы - прерогатива первых руководителей. Наиболее эффективной представляется последняя разновидность, но она требует достаточно высокой степени готовности персонала и существенных первоначальных единовременных вложений.

Исходя из анализа научных трудов зарубежных и отечественных авторов (Друри К., Кавериной О.Д., Мишина Ю.А., Николаевой О.Е., и др.), можно сделать вывод, что предметом управленческого учета является производственная деятельность центров ответственности (сегментов организации), поэтому иногда управленческий учет называют учетом по центрам ответственности или сегментарным учетом. Однако, отождествлять эти понятия неправомерно, поскольку сегментарный учет является лишь важнейшей составляющей управленческого учета. В экономической литературе сегментарный учет определяется как управленческий учет по центрам ответственности (отдельных структурных подразделений) организации, что отождествляет понятия сегменты бизнеса и центров ответственности отдельных структурных подразделений.

На наш взгляд, понятие управленческого учета значительно шире, поскольку охватывает широкий спектр производственной, финансовой, инвестиционной деятельности организации, основанной на планировании, контроле и оценке совокупной деятельности отдельных структурных подразделений.

Организации бухгалтерского учета по центрам ответственности посвящено множество работ отечественных и зарубежных авторов (Ивашкевич В.Б., Вахрушина М.А., Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Шеремет А.Д.). Каждый автор дает свое определение центра ответственности.

Вахрушина М.А. понимает под центром ответственности «структурное подразделение организации, во главе которого стоит руководитель (менеджер), контролирующий в определенной для данного подразделения степени затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса»¹.

Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. определяют центр ответственности как «сегмент организации, менеджеры которого подотчетны за определенный участок работы»².

¹ Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов.-2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. –12 с.

² Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1995. –146 с.

Центр ответственности определяется Ивашкевичем В.Б. как область деятельности, наделенного правами и обязанностями руководителя определенного уровня управления, то есть - это подразделения, по которым имеется возможность учесть выполнение их менеджерами установленных им администрацией обязанностей. В распоряжении руководителей таких подразделений имеются материальные, денежные и трудовые ресурсы, за эффективность использования которых они несут ответственность. Центры создаются на основе существующей линейно-функциональной структуры управления, на базе функциональных отделов и служб предприятия³.

Таким образом, в экономической литературе под центром ответственности понимается структурное подразделение организации, во главе которой стоит руководитель, контролирующий в определенной для данного подразделения степени затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса. В связи с этим, мы считаем, что под центром ответственности следует понимать структурные единицы, созданные на базе отделов аппарата управления, которые осуществляют контроль и регулирование финансовых потоков, а также определение направлений расходования денежных потоков.

В управленческом учете выделяют четыре типа центров ответственности:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

В основе данной классификации центров ответственности лежит критерий финансовой отчетности их руководителей, определяемой широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности. Формирование центров затрат следует осуществлять на основе изучения и анализа организационных и технологических особенностей организации.

Центр затрат характеризуется наименьшей ответственностью руководителя, который несет минимальную ответственность за полученные результаты, а отвечает лишь за произведенные затраты. При определении структурного подразделения центра ответственности как центра затрат, в условиях промышленного производства необходимо учесть следующие моменты:

а) центр затрат должен являться отдельной сферой ответственности в рамках всей организации;

б) центр затрат должен объединять приблизительно однотипные рабочие места, связанные с издержками однотипного характера, что позволит

³ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: Экономистъ, 2003. - 56 с.

определить совокупность факторов, влияющих на величину расходов по носителям затрат;

в) все издержки по их видам должны списываться на центр затрат;

г) центры затрат работают в двух направлениях: получение максимального результата при заданном уровне вложений, либо доведение вложений до минимума при достижении заданного результата.

Издержки, учитываемые и планируемые для центра затрат являются прямыми и их учет представляет собой горизонтальную структуру затрат, что позволяет осуществить эффективный контроль за их целесообразностью и формированием.

Подобный подход к выделению центров затрат позволит организовать управленческий учет основных направлений оттока денежных средств данного подразделения, и даст возможность адекватно планировать предполагаемые оттоки при составлении бюджета денежных средств как по центрам затрат, так и по предприятию в целом.

Центр доходов - это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не несет ответственность за издержки.

Учитывая изученный опыт российских промышленных предприятий, можно сделать вывод о том, что данный тип центров ответственности характерен для российских предприятий, имеющих сложную многоуровневую структуру управления (холдинги).

Для центров доходов наиболее актуально выделить в качестве одного из основных показателей оценки эффективности функционирования возможность генерировать денежные притоки. Подобный подход обеспечит возможность более достоверно планировать ожидаемые денежные поступления и использовать полученные данные при разработке бюджета денежных средств, как в разрезе центров доходов, так и по предприятию в целом.

Центр прибыли - это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. При выделении в структуре предприятия центров прибыли возникает возможность разработки бюджета движения денежных средств в разрезе притоков и оттоков по конкретному подразделению. Это обеспечит возможность использовать наряду с показателем прибыльности и показатель обеспеченности собственными денежными средствами, позволяющий оценить уровень самофинансирования данного подразделения.

Центр инвестиций - сегменты организации, чьи менеджеры не только контролируют затраты и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств. Осуществление инвестирования денежных средств данного подразделения обеспечивается и бюджетом движения денежных средств и планом капитальных вложений. Соответствие данных бюджетов друг другу является залогом сохранения финансовой устойчивости, как данного подразделения, так и предприятия в целом.

Деление организации на центры ответственности и их ранжирование называют организационной структурой предприятия, именно от ее построения зависит организация бухгалтерского управленческого учета денежных потоков. Организационная структура фирмы предполагает деление предприятия на отдельные подразделения и службы (центры ответственности), с целью распределения между ними функций по решению задач, поставленных администрацией в ходе производственной деятельности с целью достижения конечных результатов.

Как правило, промышленные организации в своей организационной структуре имеют отдел маркетинга (отдел сбыта), который с точки зрения выделения центров ответственности можно рассматривать как центр доходов, а наличие торговой точки (магазина розничной торговли) или торговой компании (оптовая торговля) позволяет обозначить данный объект как центр прибыли. Центр инвестиций на сегодняшний день в рамках промышленных предприятий выделить достаточно затруднительно, поскольку контроль за инвестированием средств в структурные подразделения осуществляется не одной, а несколькими службами организации (служба планирования и экономического анализа, отдел капитального строительства, бухгалтерской службой). На наш взгляд, такой подход к выделению центров ответственности затрудняет оценку эффективности использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов по отдельным структурным подразделениям, что в свою очередь, затрудняет принятие эффективного управленческого решения при освоении новых видов выпускаемой продукции или освоении новых рынков сбыта.

Таким образом, понятие центра ответственности в рамках системы управленческого учета заключается в том, что это бухгалтерская система, обеспечивает отражение, накопление и анализ предоставления информации о затратах и конечных результатах, позволяет оценивать и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных менеджеров.

Учет по центрам ответственности возможен при наличии следующих условий:

- крупное предприятие, действует как единое целое;
- функционирует параллельно с традиционной системой бухгалтерского учета;
- только при условии, что на предприятии четко определены сферы ответственности в системе внутрифирменного управления.

Таким образом, учет по центрам ответственности выполняет следующие функции:

§ удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления;

§ создание информационного противовеса той свободе действий, которая предоставлена менеджерами центров ответственности в целях обеспечения баланса на предприятии в целом.

В основу системы учета по центрам ответственности положены следующие принципы:

1. определение контролируемых статей затрат и поступлений при условии их возможного контролирования менеджером;

2. персонализация учетных документов (реквизиты - Ф.И.О. менеджера);

3. составление менеджером центра ответственности смет (бюджетов) на определенный период и предоставление отчетности по фактическим затратам и результатам в разрезе смет (бюджетов).

Несомненно, в современных условиях хозяйствования назрела необходимость организации на предприятиях страны управленческого учета. При этом, управленческий учет не должен толковаться исключительно как учет затрат на производство. Возможности системы управленческого учета значительно шире и вряд ли логично пренебрегать ими. В рамках управленческого учета можно обеспечить организацию учета не только издержек производства, но и движения денежных средств конкретных подразделений с целью выявления их вклада, как в общую прибыль предприятия, так и в обеспечение устойчивого финансового положения на базе самофинансирования. Способность подразделения генерировать приток денежных средств, не менее важна для целей управления, чем прибыльность данного подразделения.