

## ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ ПРОВЕДЕНИЯ ДИАГНОСТИКИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ В РАМКАХ ПОСТАНОВКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Рассмотрена методика диагностики микроэкономики промышленного предприятия. Определено, что совершенствование управления невозможно без оценки действующей системы. Описано содержание основных этапов диагностики.

**Ключевые слова:** диагностика системы управления.

Мониторинг современного состояния системы управления отечественных промышленных предприятий свидетельствует о наличии двух основных вариантов: хозяйствующие субъекты с исторически сложившейся системой управления на основе информации регламентного бухгалтерского учета и предприятия, внедрившие полностью или частично инновационные системы управления, предполагающие, в том числе, управленческий учёт и бюджетирование. Следует отметить, что до сих пор большая часть промышленных предприятий, особенно в регионах, продолжает использовать управленческий механизм, полученный в наследие от экономики советского периода, базировавшейся на системе тотального вертикального планирования.

Такой механизм на уровне микроэкономики мог быть реализован только в рамках линейно-функциональной организации управления. Её основной принцип заключается в четком выделении управляющего центра на верхнем уровне стратегического управления в лице, например, совета директоров и верхнем уровне текущего управления – в лице генерального (или управляющего) директора. Нижние уровни управления осуществляют координацию работ, но с согласия генерального директора. В этом случае согласие подтверждается присутствием подписей на разрешительных документах (входящих и исходящих договорах по направлениям). Таким образом, происходит разделение полномочий между руководителями второго уровня управления и присутствием согласия генерального директора при принятии существенного управленческого решения (выбор покупателя или поставщика, согласие на форму и сроки оплаты и пр.).

Так, например, функции главного инженера связаны с контролем операций по обслуживанию и содержанию технологических машин и оборудования, своевременному их ремонту и списанию. Ему же подчиняются службы, связанные с обслуживанием зданий и сооружений. При этом договоры или иные документы, предполагающие финансовые обязательства по этим направлениям, визирует генеральный директор (после подтверждающей подписи главного инженера).

Функции руководителя производства обязывают его контролировать производственный процесс, исполнение графиков производства, отвечать за обеспеченность производства спецоснасткой, инвентарем и спецодеждой, осуществлять контроль техники безопасности и охраны труда. Кроме того, он регулирует сбытовую деятельность предприятия, контролируя работу обслуживающих направлений деятельности (транспорт, ремонтно-строительные работы, содержание в чистоте помещений территории предприятия).

Руководитель по менеджменту и качеству обеспечивает на предприятии контроль исполнения внутренних стандартов качества. Он также имеет второстепенные полномочия при подписании соответствующих документов даже в рамках своей зоны ответственности. Главный бухгалтер отвечает за соблюдение учетной политики, имея право второй подписи в рамках своих полномочий.

Действующая линейно-функциональная модель организации управления реально подходит для решения типичных, периодически повторяющихся задач под жестким контролем главного руководителя. Однако недостатком такой линейно-функциональной системы является высокая централизация функций управления, излишняя концентрация полномочий на верхнем уровне управления, замедление реакции управляющей системы на внешние и внутренние факторы.

Объективное отсутствие универсальных специалистов по всем направлениям деятельности предприятия (производство, коммерческая сфера, снабжение, обслуживание и т.д.) приводит к необходимости привлекать генерального директора к решению вопросов руководителями второго уровня, ответственность которых распространяется лишь на действия после разрешительной подписи директора. Ответственность за величину прибыли таких руководителей не предусмотрена, т.к. определение прибыли в разрезе структуры управления на предприятии не предусматривается, так же как индивидуальная ответственность каждого руководителя (кроме генерального директора) за общие результаты деятельности. Кроме того, отсутствие прямой заинтересованности в конкретных результатах своего сегмента ответственности может спровоцировать ситуацию, когда, пользуясь индивидуальной приближенностью к руководителю, можно получить согласие на дополнительные привилегии, не заложенные в сметы на данный период (например, приобретение легкового автотранспорта, оргтехники, инвентаря и т.д.).

Вышеописанный механизм управления не способен соответствовать современной экономической ситуации. «Неожиданно» разразившийся в 2008 г. глобальный финансовый кризис как нельзя лучше продемонстрировал, что нестабильная стоимостная политика в части стратегических компонентов (кредиты, рынок коммунальных услуг, стоимость ГСМ, транспортные перевозки) обязывает предприятие иметь запас прочности на предстоящий период и гарантию выживаемости на случай экономических проблем. Даже решение такой задачи, как определение оптимальных размеров так называемой «подушки безопасности», в рамках традиционного механизма управления крайне проблематично.

но. Это можно обеспечить только при условии совершенствования системы управления, заключающегося в расширении возможностей планирования и адаптации управленческого учета в рамках единого программного обеспечения.

Технологию управления можно сделать рабочим инструментарием на основе единой структуры планово-учетных объектов (подразделения, виды продукции, направления деятельности), но сохранив при этом информационную базу (документооборот, официальную учетную политику, структуру предприятия).

Представляется, что изменение существующей системы управления должно осуществляться в два этапа:

1) разработка стратегии предстоящих изменений на основе диагностики микроэкономики предприятия;

2) реорганизация структуры управления в соответствии с выработанной стратегией, постановка задач для автоматизации информационных потоков и настройка программного обеспечения на использование приемов управленческого учёта и бюджетирования.

Расширение информационного поля и совершенствование системы управления не представляется возможным без диагностики микроэкономики предприятия и без оценки действующих приемов управления, в том числе и на этапе бухгалтерского учета. Это позволит выявить «узкие места» на предприятии, определить основные задачи и сформировать направления работы в части настройки программного обеспечения, а заинтересованные лица при этом получают гарантии конкурентных преимуществ в рамках своего бизнеса. Кроме того, предприятие становится более привлекательным для вложения инвестиций.

Диагностика микроэкономики промышленного предприятия предполагает ее аудит в следующей последовательности:

- аудит функциональной структуры управления;
- аудит логистики;
- аудит учетной политики;
- оценка внутреннего контроля;
- оценка информационной политики;
- оценка программного обеспечения;
- оценка системы внутренних стандартов;
- оценка системы планирования.

*Аудит функциональной структуры управления.* Данное направление оценки необходимо с точки зрения организации документооборота между уровнями управления, что не может не повлиять на последовательность формирования внутренней управленческой отчетности. Диагностика функциональной структуры управления позволяет выделить уровни организационной соподчиненности, установить иерархическую структуру управления, определить как и каким образом нижестоящие уровни подчиняются вышестоящим. Выводы, полученные по результатам оценки функциональной структуры управления, должны быть положены в формирование последовательности внутренней отчетности о результативных показателях подразделений и структуру планово-учетных объектов в управленческом учете.

*Аудит логистики* предполагает изучение приемов управления системой закупок на предприятии. Это обязывает изучить структуру складского хозяйства, струк-

туру обслуживающего персонала, трудоемкость исполняемых функций, а также документооборот на этой стадии воспроизводства продукции. Это в свою очередь позволит выявить причины, не позволяющие системно управлять затратами процесса снабжения. К таким причинам могут быть отнесены: составление плана закупок в соответствии с графиками производства, но при отсутствии в нем предельных закупочных цен на поставки материалов и сырья; отсутствие тендера на крупные закупки материалов, когда работа ведётся по интуитивному выбору и не позволяет использовать резерв снижения цены за счёт конкуренции между поставщиками; на предприятии отсутствует обоснование оптимального срока нахождения материалов в запасе на складе, что приводит к «затовариванию» склада, и др.

Редко на каком предприятии складское хозяйство выделяется в качестве самостоятельного объекта учета в управленческой бухгалтерии, что снижает возможность оценки эффективности закупок (сравнение цен закупок со среднерыночными ценами, с ценами в прошлом, с ценами у конкурентов, потери на отвлечение оборотных средств в связи с инфляцией, расчет оптимального объема закупки и т.д.).

Результат диагностики позволит заявлять о наличии на предприятии резервов снижения расходов на приобретение материалов и разработать технологию определения предельных цен закупок, периодичности закупок, разработать критерии оценки эффективности работы с поставщиками и другие приемы логистики, формировать бюджет закупок и осуществлять контроль над его соблюдением.

*Аудит учетной политики* в качестве приема диагностики системы управления заключается в оценке детализации информации по уровням аналитического учета затрат и доходов организации.

В части постановки аналитического учета доходов и расходов стандарта в отечественной практике не существует, формирование калькуляций в разрезе продукции (работ, услуг) является произвольной программой предприятия, но при этом соблюдается принцип локализации текущих затрат от капитальных.

Распространенным является вариант производственного учета, при котором в качестве основного уровня аналитического учета используется выпускаемая продукция (работы, услуги), исчисленная по полной себестоимости в разрезе типовых статей затрат. С точки зрения управления затратами (а это часть системы управления предприятием) такая форма производственного учета имеет следующие ограничения:

1. Распределение накладных расходов между носителями затрат снижает возможность определения точной фактической себестоимости продукции (работ, услуг) в связи с отсутствием объективной базы для распределения таких расходов. Учитывая, что общепроизводственные и общехозяйственные расходы по отношению к прямым затратам составляют существенную долю затрат, то на столько же происходит искажение фактической себестоимости конкретных заказов после включения в их стоимость косвенных расходов.

2. Исключительным является вариант, когда в учетной политике коммерческого предприятия предусмотрена возможность ведения локального производствен-

ного учета в виде дополнительных уровней аналитического учета и без взаимосвязи с Главной книгой, которой имеет выход на внутренние формы отчетности о себестоимости, представляющие собой коммерческую тайну любого предприятия.

3. Типичным является ситуация, когда программное обеспечение по обслуживанию бухгалтерского учета не позволяет в сетевом режиме осуществлять транспортировку данных из планово-экономической службы в бухгалтерию и обратно (в виде полученных отклонений от плана или сметы) и формировать внутренние формы отчетности по разным направлениям затрат.

Проведение диагностики учетной политики должно способствовать выработке внутреннего стандарта по управленческому учету, обеспечивающего разграничение информационных потоков для формирования стандартной бухгалтерской отчетности и внутренней управленческой отчетности предприятия.

*Оценка внутреннего контроля.* Ни один отечественный стандарт в настоящее время не содержит указаний о необходимости существования службы внутреннего аудита в составе предприятия, но законодательство обязывает некоторые формы собственности, а именно акционерные общества, проводить ревизию финансово-хозяйственной деятельности не реже одного раза в год по итогам годовой деятельности (ст. 85 закона «Об акционерных обществах»). Однако ревизионная комиссия является одной из форм внутреннего аудита, а функции аудита и ревизии при этом дополняют друг друга. Таким образом, можно говорить, что внутренний аудит должен быть обязательным элементом системы управления каждого промышленного предприятия.

В ходе диагностики необходимо оценить эффективность существующей системы внутреннего контроля. На практике задекларированная в Уставе предприятия ревизионная комиссия не выполняет возложенных на неё задач. В большинстве случаев ревизионная проверка носит формальный характер и проводится накануне подготовки к учредительному собранию, в то время как служба внутреннего аудита призвана снижать финансовые потери по различным причинам. Понятно, что при осуществлении коммерческой деятельности потери неизбежны, но их можно свести к минимуму.

Отсутствие постоянно действующих служб внутреннего контроля в современном бизнесе не позволяет осуществлять эффективный контроль по всем направлениям деятельности коммерческого предприятия. Возлагать все надежды по выявлению «узких мест» только на внешних аудиторов нельзя, поскольку они зачастую работают только на предмет подтверждения соответствия финансовой отчетности учётным стандартам. Кроме того, часть показателей несущественна в валюте баланса и не интересна внешнему аудитору с точки зрения контроля. При этом сплошная проверка того или иного события не является распространенным приемом внешнего аудита. Наконец, большой информационный потенциал и знание всех тонкостей в деятельности своей организации выгодно отличает внутренних аудиторов от внешних.

Внутренние аудиторы могут взять на себя функции по участию в разработке внутрифирменных организа-

ционно-нормативных и иных документов, решению задач финансово-экономической диагностики и выработке финансовой стратегии, консультированию работников по различным вопросам законодательства, участию в организации внутренних и внешних семинаров и пр.

Однако внутренний аудит принесет выгоду только в случае, если результат его функционирования будет превышать стоимость его содержания. Действие внутреннего аудита проявляется в виде снижения суммы убытка в результате защитных функций: проверки объекта, определение убытка и защитные меры. По окончании года можно рассчитать экономический эффект от работы внутреннего аудита как разницу между потерями, которые фактически перестали иметь место после проведенного контроля и расходами на содержание отдела внутреннего аудита.

Таким образом, по результатам диагностики существующей системы внутреннего контроля не только оценивается её эффективность, но и определяется целесообразность и, как следствие, направления ее совершенствования.

*Оценка информационной политики* в качестве приема диагностики позволит сделать вывод полноценной реализации на предприятии всех принимаемых управленческих решений. К информационной политике предприятия относятся информирование всех сотрудников о его текущем состоянии, регламентация коммерческой тайны, своевременное доведение приказов и распоряжений руководства до персонала. Это поддерживает репутацию предприятия, социальную ответственность и информационную прозрачность, а также делает всех сотрудников «игроками одного поля». Аудит информационной политики является обязательным приемом диагностики системы управления предприятием.

По результатам проведения диагностики может быть выявлено отсутствие регулирующих документов, регламентирующих основные положения информационной политики, сферу ответственности каждого из них, кто ответствен за ее реализацию, направления в которых эта политика должна развиваться, цели задачи предприятия в доступной форме изложения.

Кроме того, могут быть изменены задачи информационной технологии, когда начинает соблюдаться разумный баланс: поддержание информационного фона сведениями о текущей деятельности и с определенной, четко установленной периодичностью, распространение информации, влияющей на образ предприятия в глазах целевой аудитории.

При этом объекты информационной политики должны быть многоцелевые: обнародование финансовых итогов года или периода, просветительские инициативы, разъяснения социальных гарантий, планов на будущее и др.

В результате внутренняя информационная политика (так же как и внешняя) станет основой имиджа предприятия, повысит собственную значимость работников на своем предприятии, даст представление о значимости своей организации на рынке товаров, усилит инициативу и повлияет на текучесть кадров.

*Анализ действующего программного обеспечения* как часть диагностики системы управления позволит

оценить возможности транспортировки информационной базы между службами предприятия, оценить оперативность тиражирования внутренних распоряжений, а также наглядность форматов внутренней и внешней отчетности.

*Оценка системы внутренних стандартов* предприятия позволит сделать вывод о систематизации функций по усилению качества деятельности служб и подразделений. Объектом изучения должны стать внутренние стандарты, которые более всего связаны с мотивацией подразделений по улучшению качественных показателей общества в целом, например такие, как: «Положение по оплате труда и системы материального стимулирования работников», «Положение по планированию (бюджетированию)» и пр.

Анализ внутренних стандартов должен подтвердить наличие системы мотивации работников в зависимости от результатов работы подразделения в общих результатах предприятия, а также от роли конкретного работника в деятельности своего подразделения. Например, рейтинг мотивационных факторов удержания работников, проведенный Департаментом корпоративных систем управления, подтвердил, что на первом месте среди факторов находится именно фактор мотивационной оплаты труда, на втором – возможности для карьерного роста, на третьем – стабильность предприятия. Не на последнем месте – корпоративная культура, система управления и условия труда. Кроме того, «ритуальное» ежегодное повышение зарплаты на определенный процент и регулярные (ежемесячные и ежеквартальные) премии не мотивируют достижение успеха, поскольку напрямую не связаны с ростом квалификации и с результативностью работы, а чаще воспринимаются как обязательный факт.

Например, отсутствие такого стандарта, как Инструкция по текущему планированию и оценке результативности деятельности исключит возможность планирования результатов деятельности отдельных подразделений по утвержденному регламенту, поскольку оно невозможно без организации системного управленческого учета их издержек. Формат учетных регистров по счетам затрат в виде оборотных ведомостей не пригоден для использования в целях данного стандарта.

Результатам оценки стандартизации на предприятии может стать разработка новых стандартов или совершенствование форматов уже действующих регламентов.

*Оценка системы планирования.* Конкурентные преимущества предприятия наглядно прослеживаются через систему планирования, которая является частью системы управления. Диагностика этого направления позволит оценить взаимосвязь в стоимостном выражении между стратегическими и текущими планами и сделать вывод о наличии системного планирования.

В качестве приема совершенствования в этом направлении должна быть избрана технология, при которой для оценки результативности подразделений формируется внутренняя отчетность в разрезе плановых и отчетных показателей. Сетевой режим обмена планово-учетной информацией позволит оперативно обеспечить информацией прием «управление по отклонениям». Технология должна быть реализована посредством утверждения соответствующего стандарта.

Достижение результативных показателей всеми службами любого коммерческого предприятия возможно при одновременном функционировании стандарта по бюджетированию доходов и расходов, который не нашел должного распространения на отечественных предприятиях. Разработка и внедрение такого стандарта позволит формировать бюджеты затрат для всех подразделений на месяц и на планируемый уровень деятельности, а контроль их исполнения возложить на систему бухгалтерского учета. Системно, т.е. в сетевом режиме, формируя отклонения от бюджетов, появится возможность определять стоимостные (или количественные) показатели результативности. А если, в зависимости от достигнутых показателей, применять систему дополнительной мотивации работников, закрепив ее в «Положении по оплате труда и системы материального стимулирования работников», то это станет резервом повышения производительности в современном бизнесе. Именно такая цель должна быть избрана по результатам оценки системы планирования на коммерческом предприятии.

Таким образом, по итогам диагностики системы управления можно сформировать направления совершенствования бюджетно-учетной модели предприятия, в качестве которых можно предложить следующие:

- а) в части стратегического управления:
  - определение стратегии развития предприятия, его миссии и видения;
  - формирование индикаторов, позволяющих оценить успешность деятельности как предприятия в целом, так и его структурных подразделений (центров ответственности), что должно, в конечном итоге, позволить создать систему сбалансированных показателей;
- б) в части текущего управления:
  - создание технологии децентрализации текущих плановых показателей по предприятию в целом до уровня каждого подразделения;
  - корректировка технологии кодирования всех подразделений без исключения с целью избрания их в качестве планово-учетных объектов в управленческой бухгалтерии. При списании затрат в первичных документах указывать код подразделения, который станет дополнительным уровнем аналитического учета при формировании издержек на местах их возникновения. Это позволит на любую дату формировать уже возникшие издержки и оперативно сравнивать их с целевыми расходами на период;
  - разделение единой учетной технологии на два направления: финансовый учет и управленческий учет. Финансовый учет ограничить официальной учетной политикой, не включая в нее аналитические объекты учета, необходимые для целей оперативного управления. Управленческий учет строить по принципу «снизу вверх» и учетные объекты преимущественно закреплять там, где затраты впервые возникают;
- в) в части совершенствования управления финансовыми ресурсами – построение системы бюджетирования:
  - в сетевом режиме формировать реестр всех входящих и исходящих договоров и периоды исполнения обязательств, что позволит формировать бюджет движения денежных средств;

– создание форматов бюджетных форм, по принципу их системного заполнения бюджетными показателями и фактическими данными из блока управленческого учета;

– формирование классификатора отклонений (обычных, опасных, чрезвычайных) и перечень ответственных лиц за возникающие отклонения в местах их возникновения;

– разработка внутреннего стандарта по бюджетированию и управленческому учёту, распределение функции формирования конкретных бюджетов за конкретными исполнителями, формирование документооборота по передаче информации о чрезвычайных отклонениях;

– разработка системы мотиваций работников за достижение бюджетных показателей;

г) в части совершенствования программного обеспечения:

– повышение информативности учета за счет возможности определения различных аналитических признаков учета;

– повышение оперативности учета за счет разделения функций бухгалтерского и управленческого учёта;

– организации системного бюджетирования;

– предоставление управленческих отчетов по различным аналитическим признакам.

В заключение отметим, что практический опыт авторов по реализации проектов по совершенствованию системы управления на промышленных предприятиях свидетельствует, что итогом этапа диагностики является не только выявление проблем существующей системы управления, но и разработка стратегии совершенствования существующей структуры, включающей последовательные действия по реорганизации технологии управления. Данная стратегия предлагается для обсуждения руководству предприятия-заказчика с целью корректировки, согласования и принятия окончательного решения о направлениях дальнейшей работы. И уже следующим этапом работы становится практическая реализация выработанной и согласованной стратегии.

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 15 декабря 2008 г.