

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

ЦЕНТРЫ ПРИБЫЛИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРОМЫШЛЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

С.А. Воробьева

Мордовский государственный университет

В системе управления предприятием информация аккумулируется по следующим центрам ответственности: центр затрат, центр выручки, центр инвестиций. В статье особое внимание уделяется роли центров прибыли, которые используют прибыль в качестве критерия результативности и управляют результатом одной продуктовой группы. Речь идет о продуктовом менеджменте. Показаны функции продуктовой группы, роль руководителя, особенности управленческого учета. Автор ратует за создание центров прибыли, которые ориентируют предприятие на достижение прибыли.

В настоящее время система учета и отчетности рассматривает предприятие (фирму) как единое целое. Наше динамичное время в условиях рыночной экономики с необходимостью частых изменений производственных программ, технологии производства, состава клиентуры требует дифференцированного рассмотрения состава и назначения информации, оценка разрозненных частей которой, как правило, невозможна.

Практически во всех случаях промышленным предприятиям необходимо выделять отдельные звенья, которые должны обособленно управляться на основе данных планирования, учета и анализа, характеризующих индивидуальные различия в результате их деятельности. В связи с этим необходимым является формирование второго уровня отчетности, который позволил бы, кроме общих результатов по предприятию в целом, дать информацию о результатах деятельности его составных частей, подразделенных на отдельные звенья.

В рамках системы управления промышленным предприятием информация аккумулируется по центрам ответственности, под которым понимается сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения.

Как правило, выделяют следующие центры ответственности:

1. Центр затрат (ЦЗ) — это подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может служить цех по ремонту энергетического оборудования. Можно считать, что центр затрат — самое мелкое подразделение, а остальные центры ответственности состоят из центров затрат.

2. Центр выручки (ЦВ) — это подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты (строго говоря, он же отвечает за затраты, но в ограниченном объеме), например, отдел сбыта, который отвечает не за всю себестоимость реализуемой продукции, а лишь за затраты на ее реализацию.

3. Центр прибыли (ЦП) — это подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за прибыли, например, предприятие в составе крупного объединения. Центр прибыли может, в свою очередь, состоять из нескольких центров затрат.

4. Центр инвестиций (ЦИ) — это подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты, например, новый строящийся производственный объект, предприятие в составе объединения.

Как правило, на промышленных предприятиях есть выделение ЦЗ (цеха основного и вспомогательного производства), ЦВ (отдел сбыта), а вот ЦП встречаются намного реже, хотя имеют много преимуществ по сравнению с выделением только первых и вторых, поскольку являются их связующим звеном, позволяющим скоординировать работу и тех и других на максимальную эффективность.

Поэтому наряду с существующими центрами затрат и выручки, необходимо выделение центров прибыли (ЦП), которые будут представлять собой структурные единицы, использующие прибыль в качестве критерия результативности. Однако прибыль в качестве норматива деятельности руководителя ЦП должна быть определена не как часть балансовой прибыли всего предприятия, а как сумма покрытия. Именно такой критерий позволяет делегировать предпринимательские полномочия менеджерам ЦП, тем самым открывая для них путь, на котором они становятся предпринимателями, самостоятельно принимающими решения и несущими за них ответственность.

В этом случае вместо обычного функционального подхода «продажа-производство — исследования — закупки» организация будет рассматриваться по продуктовым группам или проектам. Предприятие рассматривается как состоящее не из одного-единственного звена, а из цепочки хозяйственно самостоятельных и разграниченных в смысле ответственности за достижение прибыли звеньев, которые закреплены на едином фундаменте объединяющих и координирующих функций и систем. Каждый центр прибыли управляет результатом одной продуктовой группы. Таким образом, речь идет о продуктовом менеджменте, но не как о выполняемой (часто с переборами) штабной функции в рамках функциональной организации. Менеджеры по продуктам обладают широкими полномочиями для принятия решений в области реализации, производства, исследований и закупок, касающихся их продуктовой группы.

В связи с этим выделяют организацию по областям бизнеса, продуктовым группам, дивизиональным отделениям, проектным группам, имея в виду всегда одно и то же: руководитель такой структурной единицы как предприниматель отвечает за успех своей продуктовой группы на рынке и за получение прибыли, причем не только в течение одного года, но и в будущем. Именно поэтому в сферу полномочий дивизионального менеджера должны входить и НИОКР. Он должен знать, что сегодня нужно получить прибыль (или суммы покрытия) для проведения НИОКР, чтобы в будущем обеспечить достижение новых сумм покрытия. Продуктовый менеджер мысленно охватывает все бизнес-процессы.

Таким образом, руководитель продуктовой группы управляет продажей, производством, разработками, а также распоряжается текущими материальными потоками и расстановкой кадров. Децентрализация распределения по продуктовым группам должна рассматриваться в единстве с централизованными функциями, такими, как материально-техническое обеспечение (рамочные договоры на уровне предприятия с целью получения скидок за объемы поставок; разработка единой политики в отношении поставщиков, использование типовых образцов догово-

ров), а также управление персоналом (оформление контрактов, расчет оплаты труда, стимулирование и обучение работников). Однако собственно распределение материальных потоков и расстановка кадров должны быть по возможности делегированы руководителю продуктовой группы, поскольку:

- речь идет о существенных суммах затрат, которыми он должен распоряжаться как предприниматель, принимая управленческие решения;
- он должен планировать и координировать распределение и потребление материальных и трудовых ресурсов.

Централизованные функции направлены на координацию политики в области управления персоналом, на обеспечение эффективности учета и на проведение рамочных переговоров. Аналогично построены взаимоотношения руководителя исследовательской группы на уровне ЦП и руководителя централизованного отдела НИОКР, который создает общую сервисную службу, проводит единую научно-исследовательскую политику, отслеживает тенденции развития по соответствующим направлениям, по которым работает предприятие. Практически здесь возникают двойные связи: дисциплинарно руководитель продуктовой исследовательской группы подчиняется руководителю всей продуктовой группы, предметно он должен руководствоваться установками центрального отдела исследований.

Целью деятельности руководителя продуктовой группы является получение прибыли, точнее, определенной величины суммы покрытия, получаемой продуктовой группой непосредственно за счет выручки от реализации продукта на рынке. Решения о ценах продажи и скидках принимаются им самостоятельно. Кроме того, продуктовая группа контролирует свои прямые затраты: как переменные затраты на изготовление (к ним относится стоимость закупаемого сырья, материалов и комплектующих), так и прямые постоянные затраты продуктовой группы, обусловленные инвестициями (в конечном итоге ответственность за них несет руководитель продуктовой группы) и долгосрочными решениями по расстановке кадров.

Чтобы иметь возможность получить запланированную сумму покрытия, руководителю продуктовой группы необходимы определенные данные управленческого учета.

Управленческий учет будет включать два направления:

- 1) продуктовый учет, являющийся базой для принятия управленческих решений;
- 2) организационный учет, показывающий, какие структурные подразделения предприятия и в каком объеме внесли вклад в достижение общей прибыли.

Реализация данных направлений учета представлена в таблице.

Если руководитель продуктовой группы хочет знать, какой продукт в рамках его ассортимента «зарабатывает» больше других, то он должен ориентироваться на строку «Сумма покрытия I», которая содержит информацию относительно продуктового учета. В зависимости от складывающейся ситуации необходимо выбрать один из стратегических показателей для определения приоритетов по изделиям.

Знаки «х», используемые для стратегических показателей, характеризуют величины в расчете на единицу продукции, а знаки «Х» величины за период. Выбор приоритетов по изделиям осуществляется в зависимости от определения узких мест в соответствии с одним из стратегических показателей:

— суммой покрытия на единицу продукции, если узким местом является спрос на рынке (спрос в количественном выражении) для соответствующего изделия;

— суммой покрытия в процентах от выручки, если узким местом является целевая величина оборота, что может быть вызвано финансовыми проблемами покупателей;

— суммой покрытия за час загрузки узкого места, если узким местом являются производственные мощности, независимо от того, какой причиной это обусловлено — отсутствием работников (узкое место — персонал) или отсутствием оборудования и площадей (узкое место — капитал).

Таблица

Расчет результата по продуктовым отделениям

Продуктовое отделение Показатели	Всего	Продукт		
		1	2	3
Выручка чистая	X	X	X	X
– Стандартные переменные затраты	X	X	X	X
= Сумма покрытия I	X	X	X	X
Стратегические показатели для определения приоритетов при управлении продажами:				
СП/ед. изделия	x	x	x	x
СП/ед. загрузки узкого места	x	x	x	x
СП в % от оборота	x	x	x	x
– Прямые постоянные затраты по продукту (на рекламу и мероприятия по стимулированию продаж)	X	X	X	X
= Сумма покрытия II (результат усилий, прилагаемых для продвижения продукта на рынок)				
– Постоянные затраты по продуктовому отделению	X	X	X	X
= Сумма покрытия III (результат отделения)	X			

Мышление менеджеров при организации центров прибыли всегда должно быть ориентировано на рынок. Это означает, что ответственный за результат руководитель продуктовой группы моделирует бизнес-процессы, исходя из интересов клиента. Необходимо отметить, что даже при условии полной концентрации усилий на определении собственных целей, освоение рынка в соответствующих отделениях может сопровождаться ростом затрат. Прежде всего такая ситуация возникает, если на основе приоритетов по суммам покрытия строится стратегия расширения ассортимента в рамках одной продуктовой группы.

После вычитания постоянных прямых затрат на рекламу и стимулирование продаж получается сумма покрытия II, являющаяся основой для оценки реализуемых внутри продуктовой группы рыночных стратегий в отношении отдельных продуктов. Сумма покрытия II может быть также критерием успеха продуктовых менеджеров, подчиняющихся руководителю продуктовой группы и отвечающих за планирование и организацию работ по рекламе и стимулированию продаж определенных изделий.

Если продуктовая группа будет проводить специальные научные исследования, в моделируемой схеме расчета для руководителя этой продуктовой группы

предусматривается итоговая графа, в которой показывают общие для продуктовой группы затраты на производство и НИОКР. Возникающая при этом сумма покрытия III, или результат продуктового отделения, является одновременно результатом оценки деятельности его руководителя. Данный показатель результативности продуктовой группы может быть соотнесен с инвестированным в группу капиталом, и таким образом будет получена величина рентабельности капитала продуктовой группы, а значит, будет определена частная предпринимательская цель для руководителя продуктовой группы.

На промышленных предприятиях в качестве руководителей ЦП, на наш взгляд, следует назначать квалифицированных специалистов — маркетологов (из отдела сбыта или маркетинга). Состав сотрудников продуктовой группы будет формироваться из функциональных подразделений и цехов. Все сложности должны будут окупить себя с лихвой за счет более эффективного управления продуктовыми группами.

При помощи создания описанных ЦП обеспечивается работа аппарата системы планирования и регулирования, ориентирующего предприятие на достижение прибыли.