

# Управленческий учет в холдинге: «метод» академика Курчатова



**Егор Егорушкин,**  
руководитель  
направления «Финансы»,  
бизнес-тренер  
консалтинговой группы  
«Здесь и Сейчас»  
egorushkin@zis.by

## О счастливых семьях и успешных компаниях

Наверное, у каждого человека есть любимая тема для пари, которая постоянно приносит ему выигрыш.

Я помню, как один мой одноклассник сделал целое состояние (естественно, по школьным меркам), споря о том, как начинается «Евгений Онегин». Ведь это отнюдь не «Мой дядя самых честных правил...», в чем уверено абсолютное большинство.

Я, например, очень люблю спорить о том, был ли Бенджамин Франклин президентом США. Вот совершенно непонятно почему, но на всем постсоветском пространстве люди уверены, что на денежных знаках США изображены только главы государства!

Или о том, с каких слов начинается «Анна Каренина». Многим памятна фраза «Все смешалось в доме Облонских». Но мало кто помнит о не менее хрестоматийной: «Все счастливые семьи похожи друг на друга, каждая несчастливая семья несчастлива по-своему».

Рассуждения о том, насколько верна эта мысль Толстого, оставим философам, семейным психологам и специализированным журналам. Но если перенести ее на почву бизнеса, то я могу со стопроцентной уверенностью утверждать, что звучать она будет так: «Все несчастливые компании похожи друг на друга, каждая успешная — успешна по-своему».

Работая в консалтинговой сфере, я общаюсь с очень и очень многими компаниями. И имею все основания говорить: в каждом отдельном случае (бизнесе) имеются свои уникальные рецепт и факторы успеха.

Самое интересное, что справедливо это не только в отношении абсолютно не связанных между собой компаний. Даже если взять отдельный холдинг (в том числе тот, у которого несколько бизнес-единиц занимаются одной и той же деятельностью), то при всем видимом единообразии подразделений в каждом отдельном случае профессионал увидит существенные различия в организации их деятельности.

И здесь, честно говоря, удивление вызывает **стремление руководства холдингов обеспечить единство системы управленческого учета (далее — учет) в каждом отдельном подразделении**. Особенно многопрофильных холдингов, где одно подразделение, к примеру, представляет собой банк, второе — сеть объектов общественного питания, третье — завод, причем используют они единый план счетов учета, единую номенклатуру доходов и затрат и т.д. и т.п.

Многим, наверное, известна история о том, как Игорь Васильевич Курчатов благоустроивал территорию своего Института атомной энергии. Академик не торопился прокладывать дорожки в сквере, который находился на территории института. Сначала он дождался,

пока сами сотрудники протопчут тропинки в удобных им местах, и лишь затем приказал их заасфальтировать.

Давайте воспользуемся «методом Курчатова» и попробуем выяснить, что происходит в подобных подразделениях холдингов, которыми управляющая компания «спускает» методологию учета.

## Постановка учета: опыт одной компании

На практике получается, что подразделение готовит отчетность по имеющимся стандартам, предоставляет ее в управляющую компанию, но при этом данными отчетности само практически **не пользуется**. Объективно говоря, для самого подразделения управленческий учет холдинга превращается в финансовый. При этом где-то «на коленках» (в разрозненных экселевских табличках, как правило) подразделение ведет собственный учет деятельности. Либо имеющийся в подразделении бухгалтер (экономист) по запросам руководителей готовит и предоставляет необходимые им данные в требуемых разрезах.

Почему так происходит? Почему методология учета холдинга очень редко востребована его подразделениями и последние вынуждены вести свой собственный, параллельный и фрагментированный, учет?

Для ответа на этот вопрос вспомним уже набившее оскомину определение учета. **Управленческий учет** — система сбора, обработки и предоставления информации, необходимой менеджерам компании для принятия эффективных и обоснованных решений. Ключевые слова здесь — «информация, необходимая для принятия эффективных решений».

Немного отвлечемся от темы холдингов и поговорим о методо-

логии постановки системы учета в целом. Так, в своей деятельности консалтинговая группа «Здесь и Сейчас» использует подход, который полностью основан на приведенном выше определении и уже неоднократно доказал свою эффективность.

Первое, с чего мы начинаем, как ни странно, — это определение того, кто является менеджерами компании. Под управленцами мы понимаем не директора компании и ее управляющий состав, а **любого сотрудника, имеющего право на принятие решения, которое может привести к изменениям в финансовых результатах работы компании**. Ведь для принятия правильного решения, для того чтобы эти самые финансовые результаты двинулись вверх, а не вниз, ему нужна определенная информация, а значит, он будет являться пользователем данных учета. И имеет право предъявлять к нему (учету) определенные требования.

Представьте себе компанию, в которой продавцы работают по жесткому прайс-листу и вся их задача сводится к тому, чтобы обслужить клиента по имеющимся стандартам. Нужна им какая-то информация для работы? Наверное, нет.

А если в компании менеджер по продажам в зависимости от объема заказа клиента вправе самостоятельно «подвинуться» немного в цене? Здесь ситуация, очевидно, совсем другая. Сотруднику нужна конкретная информация, чтобы определить, может ли он это сделать и если да, то насколько.

Еще раз акцентируем внимание на важности данного этапа. К сожалению, он очень часто игнорируется. А при разработке учета принимается во внимание лишь мнение сотрудников, у которых в названии должности встречаются слова «директор», «начальник», «руководитель». В лучшем случае еще и «заместитель».

В результате складывается ситуация, когда руководящий состав компании имеет достоверную информацию о результатах компании и даже возможность ее расшифровки и анализа, тогда как все остальные сотрудники двигаются в своей деятельности «вслепую».

Далее **для каждого менеджера мы разрабатываем набор информации, необходимый ему для эффективного управления выделенным участком работы**. И это тоже очень важный этап. Здесь я всегда вспоминаю замечательные слова-просьбу восточного мудреца: «Боже, дай мне смирения, дабы смириться с тем, что я не могу изменить. Боже, дай мне умения изменить то, на что я могу повлиять. И дай мне мудрости, дабы отличить одно от другого». Игнорирование этого этапа, использование каких-либо стандартных наборов показателей, форм отчетности и аналитических признаков приведет к тому, что вы будете тратить ресурсы на то, чтобы подготовить информацию, которая будет использоваться в лучшем случае «для интереса», но не будет помогать при принятии решений. А когда сотруднику будет необходима информация, чтобы сделать правильный выбор, окажется, что ее формирование действующей системой учета не предусмотрено.

Далее, при должном уровне профессионализма, постановка системы учета двигается как по маслу. Определяются требования менеджеров к методологии расчета показателей, которые они используют в своей работе. Устанавливаются периодичность и сроки предоставления информации. Формируются простые и удобные для пользователей формы управленческой отчетности. Уточняются источники, из которых могут быть получены данные, необходимые для своевременного и достоверного

составления форм. Разрабатываются процедуры сбора и систематизации данных, процедуры контроля достоверности показателей отчетности и т.п.

Из всего вышесказанного следует, что основой для построения системы учета должны являться:

■ **управленческие решения**, принимаемые пользователями управленческой отчетности;

■ **информация**, необходимая пользователю для принятия эффективного и обоснованного решения.

## Разные уровни — разные решения

Теперь вернемся к холдингам.

Какие решения принимаются на уровнях управляющей компании холдинга и его бизнес-единиц?

**На уровне управляющей компании** принимаются решения по распределению имеющихся ресурсов между отдельными бизнес-единицами с целью повышения эффективности использования капитала холдинга.

**На уровне бизнес-единицы** — по направлению расходования капиталов (выделенного холдингом и привлеченного) с целью повысить уровень прибыльности бизнес-единицы.

Управляющая компания холдинга и его бизнес-единицы принимают **совершенно разные управленческие решения**. А значит, управляющей компании нужна информация о деятельности бизнес-единицы, отличная от информации, необходимой ей самой для эффективной работы. Различным бизнес-единицам, которые опять-таки принимают абсолютно разные решения, также нужна разная, отличающаяся друг от друга, информация. Это касается не только бизнес-единиц различного профиля, но и тех случаев, когда подразделения занимаются одинаковыми видами деятельности. Как уже

отмечалось, в каждом случае на практике имеются свои существенные отличия, которые **обязательно должны быть учтены** в применяемой системе учета.

Различия в принимаемых решениях и требуемой информации и приводят к тому, что попытки внедрить в холдинге «сквозную» методологию учета в большинстве случаев обречены на провал. И даже если внешне кажется, что такая методология есть, все равно сотрудники не ходят по проложенным для них асфальтированным дорожкам, ведут параллельно учет в удобной для них форме.

Как показывает наш опыт, наиболее действенная система учета деятельности холдинга должна включать в себя следующие элементы, а именно методологию:

■ учета деятельности холдинга (группы компаний) в целом;

■ учета деятельности каждой бизнес-единицы холдинга;

■ трансформации управленческой отчетности бизнес-единиц в управленческую отчетность холдинга.

Подобная структура позволит холдингу обеспечить:

■ эффективное управление группой компаний в совокупности и каждой бизнес-единицей в отдельности;

■ оптимальный баланс между практическим результатом, получаемым от ведения учета, и затратами на его ведение.

То есть будут достигнуты все цели, которые компания обычно ставит перед собой, приступая к внедрению системы учета.

## На примере учета основных средств

Как превратить информацию, пригодную для управления отдельной компанией, в информацию, необходимую для управления всей группой?

Для иллюстрации тех проблем, с которыми руководство как холдинга, так и отдельных бизнес-единиц может столкнуться в случае, если в группе компаний будет применена «сквозная» методология учета, приведем пример, связанный с учетом основных средств (далее — ОС).

Представим холдинг «А», в который входят две бизнес-единицы — завод «В» и сеть объектов общественного питания «С», и попытаемся разработать такой «обязательный» элемент учетной политики, как минимальная стоимость объектов, относимых к ОС и списываемых на затраты через амортизацию.

Очевидно, что для каждой бизнес-единицы эта минимальная стоимость будет различной.

Так, для сети объектов общественного питания, где в совокупности стоимость объектов может быть существенной, но каждый отдельный объект стоит не так уж и дорого, эта величина должна быть небольшой, иначе весомая часть объектов не попадет в категорию «Основные средства».

В то же время для завода, где имеется производственное оборудование, каждая составная часть которого стоит достаточно дорого, эта величина может быть намного больше.

Если рассматривать холдинг в целом, то могут быть применены **два подхода**.

1. Руководство «А» может, ориентируясь на собственные требования, установить лимит, не принимая во внимание потребности бизнес-единиц.

2. Во всех бизнес-единицах может быть использован лимит, определенный на основании потребностей одной бизнес-единицы.

Поскольку к выводам мы в любом случае придем одинаковым, изучим, что получится, если в холдинге будет применен **второй**

**подход.** В случае с «А» мы имеем только две бизнес-единицы, но и в общем случае мы можем сказать, что выбор будет вестись также между двумя подразделениями — с максимальным и минимальным лимитами.

Что будет происходить с учетом сети объектов общественного питания, если в качестве лимита отнесения к ОС будет использована величина, установленная на заводе? Очевидно, что в данном случае большинство объектов «С» **не будут** классифицированы как ОС. В случае приобретения их стоимость будет списана на затраты по статье, например, «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы». Это приведет к существенному изменению прибыли в том месяце, в котором будет иметь место приобретение. Разумеется, директор подразделения «С» не обратит на это особого внимания, так как он понимает: отрицательный результат сложился в результате приобретения дорогостоящих объектов.

Такой подход может «приучить» директора подразделения «С» не принимать во внимание данные управленческой отчетности. Еще более негативная ситуация сложится с отчетностью «С» в последующие периоды, **так как в ней будут отсутствовать затраты по такой статье, как амортизация.** Между тем данная статья весьма важна не только потому, что позволяет разнести расходы на приобретение ОС равномерно по времени. Главное ее назначение — показать, генерирует ли компания достаточно прибыли не только для обеспечения текущей своей деятельности, но и для приобретения оборудования после того, как имеющееся придет в негодность. В результате, чтобы иметь данную информацию, руководителю бизнес-подразделения «С» придется либо

держат ее постоянно в голове, либо где-то «на коленке» вести параллельный расчет амортизации по всем имеющимся объектам, а не только по тем, которые были поставлены на баланс по учетной политике холдинга.

Теперь рассмотрим обратную ситуацию: случай, когда в качестве минимальной стоимости будет принят лимит подразделения «С». Что будет тогда происходить на заводе «В»?

К снижению «качества» управленческой отчетности как холдинга в целом, так и бизнес-единицы «В» в частности это не приведет — наоборот, **информативность отчетности только повысится.** Однако ситуация, когда в качестве минимальной стоимости будет принят лимит подразделения «С», приведет к тому, что учетные операции, связанные с отражением использования ОС, на заводе придется вести уже не только по оборудованию, **но и по множеству недорогих объектов.** Никакого ощутимого результата это заводу не даст, но при этом существенно увеличатся объем учетной работы и затраты на ее выполнение.

Таким образом, оптимальная ситуация и для холдинга «А», и для бизнес-единиц «В» и «С» сложится в случае, если в качестве лимита отнесения к ОС будет использован «высокий» предел подразделения «В», но при этом подразделение «С» получит возможность принимать на баланс и начислять амортизацию по объектам, которые стоят меньше принятого в холдинге лимита.

Можно ли организовать учет в группе компаний подобным образом? Рассмотрим следующий пример.

### Пример

В соответствии с учетной политикой холдинга «А» к ОС относятся объекты стоимостью свыше

5 000 долл. США. При этом в соответствии с учетной политикой «С» к ОС относятся объекты стоимостью свыше 100 долл. США.

В феврале 2013 г. бизнес-единицы холдинга произвели следующие операции, связанные с движением ОС:

- завод «А» приобрел станок стоимостью 9 600 долл. США. Срок амортизации станка составит 8 лет;
- сеть объектов общественного питания «С» купила пароконвектомат стоимостью 5 760 долл. США, который будет самортизирован в течение 4 лет. Также были приобретены пять столов для посетителей стоимостью 360 долл. США каждый со сроком амортизации 3 года.

В соответствии с учетной политикой холдинга начисление амортизации начинается с месяца, следующего за периодом приобретения ОС.

Рассмотрим более детально отчетность бизнес-единиц и холдинга в целом за февраль — март с точки зрения таких статей, как:

- показатель баланса «Остаточная стоимость основных средств»;
- показатель отчета о прибылях и убытках «Приобретение малоценных и быстроизнашивающихся предметов»;
- показатель отчета о прибылях и убытках «Амортизация основных средств».

Итак, если мы рассмотрим отчетность «А», то:

■ в феврале 2013 г. остаточная стоимость ОС должна возрасти на 15 360 долл. США: 9 600 долл. США (стоимость станка) + 5 760 долл. США (стоимость пароконвектомата). Снижение стоимости за счет амортизации ОС, поставленных на баланс ранее, мы принимать в расчет не будем;

■ в феврале 2013 г. расходы холдинга по статье «Приобретение

малоценных и быстроизнашивающихся предметов» должны составить 1 800 долл. США (стоимость столов, приобретенных подразделением «С»);

■ в марте 2013 г. остаточная стоимость ОС холдинга должна снизиться на 220 долл. США: 100 долл. США (размер месячной амортизации приобретенного подразделения «В» станка) + 120 долл. США (ежемесячная амортизация приобретенного «С» пароконвектомата). Эта же сумма должна быть признана в составе расходов как амортизационные отчисления.

Указанные цифры (здесь и далее они даны в долларах США) приведены в табл. 1–2.

Теперь об отражении операций в учете бизнес-единицы «В»:

■ в феврале 2013 г. остаточная стоимость ОС должна возрасти на 9 600 долл. США (стоимость приобретенного станка);

■ в марте 2013 г. стоимость ОС снизится на 100 долл. США за счет отражения износа станка по статье «Амортизация основных средств».

В результате отчетность «В» примет вид, который приведен в табл. 3–4.

Что касается подразделения «С», то в его учете в феврале — марте с.г. должны быть отражены следующие операции:

■ в феврале 2013 г. остаточная стоимость ОС должна возрасти на 7 560 долл. США: 5 760 долл. США (стоимость приобретенного пароконвектомата) + 1 800 долл. США (стоимость приобретенных столов);

■ в марте 2013 г. стоимость ОС снизится на 170 долл. США за счет отражения по статье «Амортизация основных средств» износа пароконвектомата в размере 120 долл. США и столов в размере 50 долл. США.

И тогда отчетность подразделения «С» примет вид, приведенный в табл. 5–6.

Что необходимо сделать, чтобы из отчетности подразделений «В»

ТАБЛИЦА 1

## Фрагмент баланса холдинга «А» за февраль — март 2013 г.

Статья	На 01.03.2013	На 01.04.2013
Остаточная стоимость ОС	15 360	15 140
Первоначальная стоимость ОС	15 360	15 360
Накопленная амортизация	0	220

ТАБЛИЦА 2

## Фрагмент отчета о прибылях и убытках холдинга «А» за февраль — март 2013 г.

Статья	Февраль	Март
Амортизация ОС	0	220
Приобретение малоценных и быстроизнашивающихся предметов	1 800	0

ТАБЛИЦА 3

## Фрагмент баланса бизнес-единицы «В» за февраль — март 2013 г.

Статья	На 01.03.2013	На 01.04.2013
Остаточная стоимость ОС	9 600	9 500
Первоначальная стоимость ОС	9 600	9 600
Накопленная амортизация	0	100

ТАБЛИЦА 4

## Фрагмент отчета о прибылях и убытках бизнес-единицы «В» за февраль — март 2013 г.

Статья	Февраль	Март
Амортизация ОС	0	100

ТАБЛИЦА 5

## Фрагмент баланса бизнес-единицы «С» за февраль — март 2013 г.

Статья	На 01.03.2013	На 01.04.2013
Остаточная стоимость ОС	7 560	7 390
Первоначальная стоимость ОС	7 560	7 560
Накопленная амортизация	0	170

ТАБЛИЦА 6

## Фрагмент отчета о прибылях и убытках бизнес-единицы «В» за февраль — март 2013 г.

Статья	Февраль	Март
Амортизация основных средств	0	170

и «С» получить отчетность холдинга «А»? Очевидно, что отчетность бизнес-единицы «В» **не подвергается никакой трансформации** и просто переносится в отчетность холдинга, так как учетные политики «В» и «А» соответствуют друг другу.

Что касается подразделения «С», то его отчетность **должна подвергнуться определенным корректировкам** до того, как будет включена в отчетность холдинга.

Какие же корректировки должны произойти?

1. Из статей баланса, отражающих стоимость ОС, должны быть исключены те показатели, которые сформированы в результате приобретения и использования объектов, являющихся ОС только по учетной политике бизнес-единицы.

2. Значение статьи отчета о прибылях и убытках «Аморти-

зация основных средств» должно быть снижено на величину начисленной амортизации по указанным объектам.

3. Значение статьи отчета о прибылях и убытках «Приобретение малоценных и быстроизнашивающихся предметов» должно быть увеличено на стоимость объектов, поставленных за период на баланс и не являющихся ОС по учетной политике холдинга.

Наверное, данные корректировки отчетности можно произвести и вручную. Однако при существенном объеме совершаемых операций это в итоге приведет не только к путанице, но и к появлению ошибок в отчетности.

На наш взгляд, в учете подразделения «С» целесообразнее предусмотреть **специальные настройки**, которые позволят совершать данные операции автоматически. Например, можно использовать не просто счета «Основные средства», «Амортизация основных средств» и одноименную статью расходов — к ним можно открыть по два субсчета, на первом из которых будут отражаться соответствующие операции с ОС, которые таковыми являются с точки зрения и холдинга, и бизнес-единицы. На втором же субсчете можно отражать операции с объектами, относящимися к ОС только с точки зрения подразделения.

Если предусмотреть подобные настройки, то отчетность бизнес-единицы «С» за февраль — март 2013 г. примет вид, приведенный в табл. 7–8.

При этом здесь мы будем говорить скорее не о балансе и отчете о прибылях и убытках (вряд ли работникам бизнес-единицы нужна подобная детализация), а о каких-то вспомогательных формах отчетности.

ТАБЛИЦА 7

**Фрагмент баланса бизнес-единицы «С» за февраль — март 2013 г.**

Статья	На 01.03.2013	На 01.04.2013
Остаточная стоимость ОС	7 560	7 390
Первоначальная стоимость объектов, являющихся ОС по стандартам холдинга	5 760	5 760
Первоначальная стоимость объектов, являющихся ОС по стандартам бизнес-единицы	1 800	1 800
Накопленная амортизация по объектам, являющимся ОС по стандартам холдинга	0	120
Накопленная амортизация по объектам, являющимся ОС по стандартам бизнес-единицы	0	50

ТАБЛИЦА 8

**Фрагмент отчета о прибылях и убытках бизнес-единицы «В» за февраль — март 2013 г.**

Статья	Февраль	Март
Амортизация основных средств	0	170
Амортизация объектов, являющихся ОС по стандартам холдинга	0	120
Амортизация объектов, являющихся ОС по стандартам бизнес-единицы	0	50

В результате, чтобы сформировать отчетность бизнес-единицы, которая потом будет включена в отчетность холдинга, необходимо сделать следующее.

**1. Для определения первоначальной стоимости ОС** — взять дебетовое сальдо на конец периода по 1-му субсчету счета «Основные средства».

**2. Для определения накопленной амортизации** — взять кредитовое сальдо по счету «Амортизация основных средств», субсчет 1.

**3. Для определения расходов по статье «Приобретение малоценных и быстроизнашивающихся предметов»** — взять дебетовый оборот по счету «Основные средства», субсчет 1\*.

**4. Для расходов по статье «Амортизация основных средств»** — в расчет принять только подстатью «Амортизация объектов, являющихся основными средствами по стандартам холдинга».

Как видно, человеческого «участия» здесь уже не требуется, по-

скольку все корректировки могут быть сделаны автоматически.

Итак, мы попытались понять, почему практически невозможно на практике внедрить «сквозную» методологию управленческого учета во всех бизнес-подразделениях холдинга, а также использовать ее же для отражения результатов работы группы компаний целиком.

Мы также попробовали сформировать **оптимальную архитектуру системы управленческого учета в холдинге**, воспользовавшись «методом Курчатова», то есть изучив, что происходит в подразделениях холдинга на самом деле, а также проиллюстрировали ее на примере учета ОС.

Надеюсь, использование данных инструментов поможет вам разработать систему учета, которая позволит не просто повысить эффективность управления холдинга в целом и отдельных его подразделений в частности, но и добиться этого с минимальными затратами. **ФД**

\* Здесь, скорее всего, потребуются указание и корреспондирующего счета, так как увеличиваться стоимость ОС может не только в результате их приобретения, но и в результате, например, переоценок и инвентаризаций.