**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**по ПРЕДМЕТУ**

**«Бухгалтерский управленческий учет»**

**на тему:**

«БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ЭЛЕМЕНТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ»

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

1 УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА КАК НАЧАЛЬНЫЙ ЭТАП УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1 Интеграция управления и информационное обеспечение

1.2 Основные методологические проблемы становления управленческого учета

1.3 Зарубежный опыт организации управления и учета

2 БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

2.1 Бюджетирование – основа эффективного управления бизнесом

2.2 Цели и задачи бюджетирования на малых предприятиях

3 АНАЛИЗ ЗАВИСИМОСТИ ЗАТРАТ ОТ ОБЪЕМА ПРОДАЖ, ПРОИЗВОДСТВА И ПРИБЫЛИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

3.1 Система учета затрат по системе "директ - кост"

3.2 Классификация издержек в системе управленческого учета

3.3 Методика раздельного учета издержек и доходов

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

ЛИТЕРАТУРА

# ВВЕДЕНИЕ

Сложность и многообразие производственных систем порождают многогранность проблемы управления производством и его информационного обеспечения. Сложность управления производством потребовала большого разнообразия элементов внутрихозяйственного механизма, которые характеризуют экономическую, социальную и технологическую направленность в деятельности предприятия. Как известно, основными из них являются: нормирование, планирование, прогнозирование, стимулирование, непосредственно управление производством, финансирование и кредитование, ценообразование, организация труда и производства, техника и технология, информационное обеспечение.

Учет, контроль и анализ как элементы механизма хозяйствования создают реальные условия для его функционирования, обеспечивая всеобъемлющую информацию о производстве. В то же время исполнение некоторых элементов механизма хозяйствования происходит в различных функциональных отделах предприятия. Каждый из отделов формирует свои информационные потоки, которые отвечают конкретным целям, стоящим перед этими подразделениями. Таким образом, в настоящее время нет четкой слаженной системы взаимосвязи нормирования, планирования и учета, встроенной в систему бухгалтерского учета.

Между тем и существующая учетная информация о производстве не является полной. Она обычно включает в себя информацию об общих затратах на производство или о затратах в разрезе классификационных групп, а также о выходе готовой продукции с раздельным отражением в учете каждого ее наименования. Прохождение всех этапов производства наблюдается и измеряется в диспетчерском оперативном учете. Предприятия до сего времени нуждаются в разработке каких-либо методических рекомендаций по организации учета производства, охватывающих всю совокупность производственных процессов.

В этой связи правомерно возникает вопрос либо о создании внутри бухгалтерского учета интегрированной информационной системы производства, отвечающей запросам потребителей, либо об организации управленческого учета производственной деятельности.

Представляется, что в начале образования системы управленческого учета более целесообразно говорить об интеграции отдельных видов учета, отражающих:

- прохождение всех этапов производства;

- накопление затрат с выделением определенной этапности использования информации о них;

- калькулирование затрат, соответствующее запросам потребителей.

# 1 УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА КАК НАЧАЛЬНЫЙ ЭТАП

# УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

## Интеграция управления и информационное обеспечение

Организация управленческого учета на предприятий зависит от многих факторов: отраслевых особенностей, организационной структуры субъекта хозяйственной деятельности, целей и задач управления и других.

К настоящему моменту можно выделить некоторые особенности организации производства и его внутрихозяйственного механизма. Прежде всего, наряду с крупными предприятиями в виде комбинированных производств появилось множество средних и малых предприятий, где функции управления выполняются ограниченным числом управленцев, а не узкоспециализированными службами и специалистами. Интеграция функций управления требует соответствующего информационного обеспечения.

Другая особенность заключается в том, что в условиях рыночной экономики механизм хозяйствования направлен на продукт, для выпуска которого организовано предприятие и в котором заинтересован рынок в виде обеспечения спроса. Продукт становится целью деятельности предприятия и, следовательно, выступает доминирующим объектом нормирования, планирования и учета. С продуктом связывают эффективность работы предприятия и его структурных подразделений, с затратами на его производство - ответственность за конечный результат деятельности либо в виде экономии против установленной величины, либо прибыли от реализации.

Однако продукт, хотя и выступает основным объектом управления, находится вне хозяйственного механизма. Он лишь связывает процессы управления производством и использования ресурсов. При этом доходность каждого хозяйствующего субъекта обеспечивается продуктом и его прибыльностью, объемами производства и соответствующими затратами. В целом любое производство характеризуется как сложная производственная система, компоненты которой, в свою очередь, также выступают в виде самостоятельных систем - средства труда, предметы труда и сам труд. В процессе производства компоненты взаимодействуют, их соотношение меняется.

В связи с этими особенностями возникают два аспекта проблемы построения интегрированной информационной системы производства. Первый аспект - интегрированная система должна обеспечить информацией управление производством внутри предприятия, соответствовать построению внутрихозяйственного механизма. Эти позиции определяют развитие методологии интегрированного учета с постепенным перерастанием его в управленческий учет производственной деятельности. Данные, не относящиеся непосредственно к учету, но привлеченные в состав информационной модели, расширяют границы сбора, обработки и использования информации для принятия соответствующих управленческих решений.

При построении интегрированной системы должны учитываться технологические процессы производства, их последовательность, очередность, целенаправленность, связи. Исходя из специфики предприятия при создании рассматриваемой системы за базу должны быть взяты объекты учета производства, что позволит не только интегрировать плановую, нормативную и учетную информацию о движении ресурсов по этапам изготовления продукции, но и провести алгоритмизацию операций учета и контроля с выявлением отклонений от запланированных показателей как по натурально - вещественной форме продукции, так и по затратам на ее производство.

Интеграция отдельных видов учета, объединение и создание единой информационной системы производства дают возможность решать второй аспект проблемы построения интегрированной информационной системы производства - расширить регулирующую функцию учета, обеспечить необходимую связь между производственными, технологическими и экономическими службами предприятия. После решения этого аспекта проблемы в ходе обработки информации можно проводить анализ экономических показателей, давать оценку и характеристику результатов деятельности подразделений предприятия, планировать и прогнозировать тенденции этих показателей и направления развития производства. А эти функции выполняет управленческий учет, который входит в состав общей системы бухгалтерского учета.

## 1.2 Основные методологические проблемы становления управленческого учета

Управленческий учет постепенно получает признание на российских предприятиях различных отраслей материального производства.

Однако непосредственно на микроуровне, особенно в отраслях аграрно-промышленного комплекса, внедрение системы управленческого учета происходит крайне медленно. Проанализировав проблемы его становления на предприятиях агропромышленного комплекса, авторы пришли к выводу, что для создания эффективной системы управленческого учета необходим целый комплекс соответствующих условий (предпосылок), а несоблюдение хотя бы одного из них значительно снижает эффективность функционирования всей системы в целом. Причем эти условия (предпосылки) характерны не только для предприятий исследуемой отрасли, но и для предприятий других отраслей промышленности.

К условиям (предпосылкам) ведения эффективного управленческого учета относятся:

- заинтересованность и инициатива руководителей предприятий и организаций;

- наличие квалифицированных специалистов;

- методики адаптирования к отдельным отраслям;

- информационное обеспечение;

- идеология коллектива;

- адекватные системы бухгалтерского учета и товародвижения;

- совершенствование организационной и финансовой структуры предприятия и методов управления.

Заинтересованность и инициатива руководителей предприятий и организаций. В нашей стране большинство директоров и руководителей финансовых служб российских компаний до сих пор в полной мере не представляют реальных преимуществ, которые дает правильное использование управленческого учета, особенно перед конкурентами, не уделяющими ему должного внимания.

Зачастую это связано с тем, что в условиях становления бизнеса руководство больше внимания обращает, как правило, на другие проблемы:

- снижение налоговой нагрузки путем использования различных схем;

- создание структур под отдельных людей;

- рост объемов продаж с отставанием во внедрении систем детального учета продукции;

- открытие или приобретение некоторого числа юридических лиц с узкой географической или производственной специализацией;

- становление бухгалтерского и налогового учета;

- "политические" вопросы и т.д.

После того как сформированный таким образом бизнес входит в стадию зрелости, руководство начинает больше внимания уделять актуальным проблемам, приходя к пониманию того, как много денег в период становления ушло "в песок" из-за отсутствия эффективной системы управленческого учета. На этапе относительной зрелости бизнеса возникают и конфликты с акционерами, которые хотят отделиться и забрать свою долю, которую в таких условиях бывает сложно определить.

Ответственность за решение всех этих проблем ложится на руководство предприятия. В этой связи своевременное вовлечение руководства предприятия в процессы ведения учета и создания полноценной системы управленческого учета в значительной мере облегчит взаимодействие различных служб в решении сопутствующих организационных, технологических и технических проблем.

Практика показала, что в среде руководителей предприятий, решившихся на реорганизацию своего предприятия и постановку управленческого учета, встречаются два принципиально разных типа отношений к управленческому учету.

С одной стороны, это представительства и филиалы зарубежных компаний, которые хорошо знают и формулируют требования к управленческой информации корпоративного масштаба. Они требуют тщательного сбора данных, которые затем обрабатываются с большой задержкой во времени на уровне материнской компании. К сожалению, в этом случае теряется роль оперативных данных, предназначенных для целей краткосрочного планирования и оперативного управления. Такой подход кажется формальным, однобоким, нацеленным лишь на стратегические аспекты управленческого учета.

С другой стороны, это крупные российские предприятия, где знакомы с проблемами налогообложения и имеется развитый аппарат бухгалтерии. Такие корпорации во главу задачи реорганизации (постановки) системы управленческого учета ставят проблемы учета затрат и оценки себестоимости продукции, в первую очередь запасов готовой продукции. Постановкой управленческого учета в этих компаниях занимаются, как правило, главные бухгалтеры. В результате реализуется функциональность, почти полностью дублирующая инструкции и положения по ведению финансового учета для целей налогообложения. Такого рода подход подменяет и выхолащивает саму суть системы управленческого учета.

Однако в последнее время появляются предприятия, пытающиеся использовать и расширять мировой опыт управленческого учета, адаптировать его к условиям российского рынка. Это, как правило, молодые и агрессивно развивающиеся компании, работающие в развитых секторах рынка в условиях жесткой конкуренции.

Наличие квалифицированных специалистов. В современных рыночных условиях управление предприятием предполагает отход от жестких детальных решений и планов и переход к гибким, мобильным, удобным в работе и наглядным решениям и планам, позволяющим быстро осуществить необходимые корректировки и расчеты с учетом изменяющихся природных, экономических, технологических и других условий. Очевидно, что в рыночных условиях у предприятий не будет в распоряжении нескольких месяцев на проведение плановых расчетов вручную, как это имело место в условиях административно-командной экономики.

Используя традиционные методы, проблематично в короткие сроки предложить обоснованное оптимальное решение, составить сбалансированный, внутренне согласованный план производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Еще сложнее вносить необходимые коррективы.

Помимо этого, ручное планирование чревато появлением различных ошибок, неточностей, несогласованностью показателей. Также следует отметить, что применяемые на большинстве предприятий методы планирования строятся лишь на знании и интуиции конкретных исполнителей и опираются на использование громадного количества документов, которые в подавляющей массе отражают лишь интенсивность материальных потоков.

Поэтому в современных условиях очень важны поиск, подбор и привлечение высококвалифицированных специалистов, имеющих опыт постановки управленческого учета и сочетающих его со знаниями финансового анализа, бухгалтерского учета, системы налогообложения, международных принципов бухгалтерского учета, структурных особенностей информационных систем.

Методики адаптирования к отдельным отраслям. При наличии значительного числа методических подходов, касающихся общих вопросов управленческого учета, применительно к отраслям они почти не адаптированы и не учитывают специфики отдельных производств. В этой связи одним из непременных условий становления управленческого учета является разработка специфической для каждого предприятия методики, включающей параметры управленческого учета (направления, аналитические центры), учетную политику, форматы отчетности, процедуры получения информации. Это в современных условиях достаточно сложно, так как процесс внедрения эффективной системы управленческого учета является длительным, при этом он должен быть непрерывен при постоянной корректировке параметров вслед за изменениями структуры и характера бизнеса.

Информационное обеспечение. Управленческий учет базируется на системе экономической информации. Создание рационального потока информации должно опираться на определенные принципы, основными из которых являются:

- выявление информационных потребностей и способов наиболее эффективного их удовлетворения;

- объективность отражения процессов и ресурсов производства;

- единство информации, поступающей из различных источников (бухгалтерского, статистического и оперативного учета);

- устранение дублирования в первичной информации;

- оперативность информации;

- ограничение объема первичной информации и повышение коэффициента ее использования;

- внедрение систем автоматизации для сбора и анализа первичной информации для целей планирования и управления;

- сопоставимость ценности информации с затратами на ее получение.

Для целей управленческого учета аккумулируется и обрабатывается информация о самых разных сторонах деятельности: от натуральных производственных показателей до мнений сотрудников о самой компании, включая прогнозирование и моделирование будущего состояния компании, определение необходимых показателей, позволяющих отслеживать положение компании в настоящий момент. В связи с этим экономическая информация современного предприятия крайне неоднородна; схема взаимосвязей отдельных ее видов отличается известной сложностью, к тому же отчетливо проявляется тенденция к их дальнейшему усложнению. Так, наряду с систематическим ростом объема информации ощущается нехватка ее для принятия управленческих решений.

В то же время возрастание потока информации приводит к избыточности данных.

И хотя основное внимание на этапе постановки управленческого учета специалистами уделяется технической стороне (разработка или настройка компьютерных программ, выявление параметров управленческого учета), все же наиболее сложной задачей является получение достоверной информации в нужном разрезе. В связи с этим даже самые совершенные для конкретного предприятия методики могут подвергаться значительным ограничениям в связи с тем, что требуемая информация не может быть получена оперативно и в нужном разрезе.

Как показывает практика, вопросы информационного обеспечения руководство крупных предприятий иногда пытается решить путем привлечения консалтинговых фирм, внедрения сложных и комплексных информационных систем. Это, с одной стороны, хорошие перспективы для эффективного развития предприятия, но, с другой стороны, инвестиции в индустриально разработанные и внедряемые на таком уровне системы оказываются крайне высокими. Кроме того, требуются существенная реорганизация всей структуры бизнеса, включая документооборот, наем новых сотрудников, масштабные закупки оргтехники.

При этом нет гарантии, что такая система будет полностью отвечать потребностям в информации, учитывая специфику бизнеса в нашей стране (тотальное использование налоговых схем, часто меняющееся законодательство, отсутствие свободных денежных средств, квалифицированного и дисциплинированного персонала, готового работать в новом режиме). Да и сами руководители зачастую не желают предоставлять специалистам полную конфиденциальную информацию.

Идеология коллектива. Отсутствие идеологии на предприятии, которая обеспечивала бы работу коллектива как единого целого, создала бы условия взаимного уважения и осознания ответственности за представляемую информацию, вызывает зачастую сопротивление со стороны отдельных сотрудников, видящих в специалистах по управленческому учету контролеров, конкурентов или лиц, мешающих им работать, игнорирование рекомендаций и запросов специалиста, ставящего или ведущего управленческий учет.

Важными аспектами формирования идеологии коллектива являются культура и качество управления. Одними из основных составляющих культуры и качества управления являются современные информационные технологии, активное использование функциональных возможностей которых создает условия для повышения управляемости предприятия, формирования синергии управленческой команды за счет прозрачности проблем, целей и результатов управления для всех уровней предприятия.

Адекватные системы бухгалтерского учета и товародвижения предполагают компьютеризацию бухгалтерского учета, четкую организационно-производственную структуру предприятия, включающую в себя реальную органиграмму, реально действующие должностные инструкции и т.п.

Важно осознанно и обоснованно подойти к выбору системы, так как от неэффективного программного продукта страдает как бухгалтерская, так и управленческая информация: не достигаются необходимые степень детализации и скорость предоставления данных.

В настоящее время существует очень много разнообразных программных средств для автоматизации бухгалтерского учета. Практически все они предлагают стандартный набор инструментов для облегчения труда бухгалтера и лучшей организации бухгалтерского учета. Программы позволяют автоматизировать различные участки бухгалтерского учета.

Кроме того, некоторые фирмы - разработчики программного обеспечения пошли по пути комплексной автоматизации деятельности предприятий. В число таких программ входят, например, комплексы "1С:Предприятие", "Галактика". Они обеспечивают автоматизацию не только бухгалтерского учета, но и планово-экономической деятельности, торговли и других сфер деятельности.

Последнее время рынок информационных технологий в России ознаменовался бурным спросом на интегрированные системы управления. Автоматизация отдельной функции, будь то бухгалтерский учет или управление производством, остается в прошлом. Наблюдаемый сегодня процесс укрупнения российских компаний заставляет все больше управленцев задумываться об оптимизации учета всех бизнес-процессов одновременно: учет финансовых и материальных потоков, управление персоналом, учет производственных операций и сбыта продукции.

Особое место занимают ERP-системы, алгоритм которых сориентирован на ERP-методологию управления предприятием (управление ресурсами). Они включают в себя в большинстве своем три интегрированные части:

- базовый уровень управления (АСУ ТП и АСУП цехового уровня);

- второй уровень управления - ERP-система предприятия;

- верхний уровень управления - информационно-аналитическая система руководителя предприятия.

ERP-системы осуществляют реконструкцию системы управления предприятиями - стандартизацию и унификацию бизнес-процессов, предоставляют новые возможности для оперативного и стратегического управления.

Цель ERP-системы - согласованное функционирование всех компонентов системы, оптимизация по времени выполнения и потребляемым ресурсам. Наиболее популярными на сегодня ERP-системами являются: SAP/R3 германской фирмы SAP AG, BAAN голландской и Oracle Applications американской фирм.

Совершенствование организационной и финансовой структуры предприятия и методов управления. Построение системы управленческого учета тесно связано с организационной структурой предприятия, а также с существенной проблемой реализации потенциальных преимуществ управленческого учета по эффективному управлению предприятием в целом.

Организационная структура управления предприятия определяет состав и функции управления структурных подразделений, регламентирует схему информационных потоков системы управления, уровни принятия управленческих решений. Типовыми организационными структурами управления для предприятий разного уровня являются:

- линейно-функциональная структура, закрепляющая за подразделением ограниченные функции управления;

- дивизиональная структура на основе бизнес-единиц, закрепляющая за подразделением функции полного управленческого цикла;

- матричная структура, сочетающая функции линейно-функциональной и дивизиональной структур.

Для крупных компаний характерна дивизиональная структура управления. Это связано с децентрализацией управления, предоставлением оперативно-производственной и финансовой самостоятельности структурным единицам. Линейно-функциональная структура применяется для мелких и средних фирм.

В системе управления возникают и циркулируют большие информационные потоки по вертикали. Горизонтальные связи между отдельными управленческими функциями реализуются на верхних уровнях иерархии, где принимаются стратегические решения.

Наряду с организационной существует и финансовая структура предприятия как динамическая система зон или центров ответственности. Эта структура является основой финансового планирования предприятия.

Предполагается, что финансовая структура мобильна и состав центров ответственности может меняться как по бюджетным, так и по календарным периодам относительно меняющихся целей деятельности предприятия при сохранении его организационной структуры.

Таким образом, построение системы управленческого учета базируется на концепции децентрализации управления и выделении центров ответственности (например, центры финансовой ответственности для целей бюджетного управления или производственные центры промышленных предприятий) в рамках организационной структуры предприятия.

С учетом организационной и финансовой структуры предприятия, внешних и внутренних экономических условий выбираются методы управления деятельностью предприятия, обеспечивающие достижение бизнес-целей.

## 1.3 Зарубежный опыт организации управления и учета

В мировой практике самыми популярными методологиями управления являются MRP, JIT, SCM, ERP.

MRP (Manufacturing Resource Planning - планирование производственных ресурсов) - методы управления промышленным предприятием в условиях конкурентной рыночной экономики. Метод MRP (MRPI и MRPII) обеспечивает формирование производственных планов на основании портфеля заказов и прогнозирования сбыта готовой продукции по периодам. Метод MRP использует развитый управленческий учет и систему бухгалтерского учета международного класса (GAAP, IAS). Для принятия управленческих решений применяются информационные технологии анализа и статистического моделирования, а также оптимизационные расчеты. По всем производственным хозрасчетным подразделениям формируются бюджеты, для анализа выполнения которых ведется расчет нормативных и фактических затрат на производство, а также нормативной и фактической себестоимости продукции. Непрерывно осуществляется оперативное формирование бухгалтерского баланса и анализ экономических и финансовых показателей деятельности предприятия.

JIT (Just in time) - управление, основанное на высочайшей организации бездефектного производства, синхронизации производственных процессов, включая операции с поставками комплектующих и материалов, выполнением субподрядных работ. Применяется в основном на предприятиях с массовым характером производства.

SCM (Supply Chain Management) - управление расширенной производственной цепочкой. Метод SCM основан на стандарте CSRP (Customer Synchronized Resource Planning). При данном подходе осуществляется поддержка полного управленческого цикла выпуска продукции - от проектирования до гарантийного и сервисного обслуживания после продажи. Стандарт CSRP ориентирован на управление внешними по отношению к предприятию элементами производственной цепочки.

ERP (Enterprise Resource Planning) - управление ресурсами (материальными, финансовыми, трудовыми) в рамках единой корпорации. Эта методология полностью базируется на MRPII и отличается еще большим масштабом предприятий, которые становятся корпорациями.

Изменения организационной и финансовой структур, переход на современные методы управления являются достаточно сложными процессами в организационном и техническом плане, требуют много сил и времени. Но они жизненно необходимы в современных рыночных условиях, так как позволяют внедрять и развивать информационные технологии, предназначенные для того, чтобы сделать предприятие максимально эффективным за счет достижения высокого качества управления.

2 БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

## 2.1 Бюджетирование – основа эффективного управления бизнесом

За 20 лет развития малого предпринимательства в России изменилась не только рыночная ситуация для хозяйствующих субъектов малого предпринимательства, но и сам предприниматель, он стал более грамотным в экономических и правовых вопросах. Современному предпринимателю недостаточно быть лишь владельцем собственного бизнеса, он стремится эффективно управлять им. Однако решение этой задачи осложняется по ряду причин.

Во-первых, действующий в настоящее время Федеральный закон от 14.06.1995 N 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" уже не отвечает современным реалиям. Во-вторых, субъекты малого предпринимательства обладают ограниченными ресурсами, зачастую руководитель сам является владельцем компании и сам ведет учет.

В связи с необходимостью внесения изменений в законодательство о малом и среднем предпринимательстве в Российской Федерации подготовлено несколько законопроектов. Среди мероприятий программы государственной поддержки малого бизнеса наиболее значимым, по нашему мнению, является снижение налогового бремени.

С принятием гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" НК РФ многие субъекты малого предпринимательства перешли на этот налоговый режим. Кроме снижения налоговых платежей, специальный налоговый режим освобождает малый бизнес от ведения бухгалтерского учета (за исключением учета основных средств и нематериальных активов) и представления финансовой отчетности, что высвобождает ресурсы и позволяет организовать бухгалтерский учет для целей управления, т.е. бухгалтерского управленческого учета, и такой его важной составляющей, как бюджетирование. На рис. 1 представлена схема взаимосвязи бюджетирования с другими элементами управленческого учета.

В условиях ограниченных финансовых ресурсов для предприятий малого бизнеса просчеты и ошибки, а также неправильные управленческие решения могут привести к краху. Следовательно, для малых предприятий стратегия развития бизнеса и планирование текущей деятельности не менее значимы, чем для средних и крупных организаций.

Обычно внедрение бюджетирования на предприятии осуществляется по инициативе собственников. Они желают знать, как развивается бизнес, какими темпами, наиболее эффективные направления бизнеса, соотношение прибыли и затрат, ожидаемый эффект от принятых управленческих решений.

В качестве примера приводится бюджет прямых затрат труда на изделия, где трудоемкость изделий рассчитывается исходя из норм, а если нет нормативов затрат труда, то этот показатель рассчитывается на основе хронометража.

Таблица 1

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование продукции | Трудоемкость единицы продукции, ч | Средняя часовая тарифная ставка, руб. | Прямые затраты на оплату труда на 1 шт., руб. | Валовая продукция, шт. | Реализованная продукция, шт. | Прямые затраты на оплату труда, руб. |
| на валовую продукцию | на реализованную продукцию |
| А | 6 | 50 | 300 | 5800 | 6900 | 1740000 | 2070000 |
| Б | 4 | 40 | 160 | 10400 | 10200 | 1664000 | 1632000 |
| В | 3 | 40 | 120 | 4600 | 4800 | 552000 | 576000 |
| Итого | 3956000 | 4278000 |

Основное назначение управленческого учета заключается в предоставлении своевременной и качественной информации руководству организации. Такой инструмент управленческого учета, как бюджетирование, позволяет не только определять эффективность бизнес-направлений, но и планировать деятельность компании на перспективу и на текущие периоды.

Отдельные элементы управленческого учета присутствуют в каждой организации. Многие малые предприятия ведут учет движения денежных средств, пытаясь управлять ими, но, как правило, это происходит достаточно бессистемно.

Рассмотрим подходы к организации управленческого учета, в частности бюджетирования, учитывая специфику малого бизнеса и в первую очередь ограниченность ресурсов. Прежде всего следует выяснить, какую информацию и в каком виде руководство желает получать. Например, если в бюджете запланированы статьи расходов, формирующих переменную себестоимость, а в процессе их учета информация аккумулируется по полной себестоимости, то это будет серьезным препятствием для последующего сравнения плановых показателей с фактическими.

В таблице 2 приводится аналогичный пример по расчету потребности в материалах.

Таблица 2

**Бюджет потребности в материалах**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Материал | Потребность на расход, кг | Запас материала на конец периода, кг | Итого потребность в материале, кг | Запас материала на начало периода, кг | Объем закупок, кг | Цена за 1 кг, руб. | Стоимость закупок, тыс. руб. |
| X | 31500 | 700 | 32200 | 2715 | 29485 | 400 | 11794000 |
| Y | 30210 | 390 | 30600 | 2620 | 27980 | 26 | 727480 |
| Z | 16578 | 503 | 17081 | 925 | 16156 | 32 | 516992 |
| Итого | 13038472 |

Рассчитанные таким образом потребность в материалах является одним из основных проектов генерального бюджета. В данном случае следует обратить внимание на влияние остатков материальных ценностей на объем закупок.

В данном случае необходимо увязать плановые показатели с учетными, обеспечив им единый формат, путем разработки Положения об учетной политике для целей управленческого учета, где будут зафиксированы основные задачи планирования, учета, контроля, анализа затрат и результатов деятельности малого предприятия.

В плане счетов управленческого учета должны быть предусмотрены счета, соответствующие статьям бюджетов. Например, если в бюджете управленческих расходов отдельной статьей выделены телефонные переговоры сотовой связи, то и в учете должны содержаться счета, аккумулирующие информацию о затратах на телефонные переговоры сотовой связи, а также аналитические счета с данными по каждому сотруднику.

При расчете бюджета общепроизводственных расходов, следует учитывать отдельно переменные и постоянные расходы.

Таблица 3

**Бюджет общепроизводственных расходов**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статья затрат | Сумма, руб. |  |
| Переменные расходы – всего, в т.ч. | 664500 |
| Вспомогательные материалы | 350000 |
| Заработная плата вспомогательных рабочих | 165000 |
| Премиальный фонд | 27500 |
| Двигательная электроэнергия | 80000 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 42000 |
| Постоянные расходы – всего, в т.ч. | 920000 |
| Амортизация | 300000 |
| Заработная плата контролеров, мастеров, начальников цехов | 150000 |
| Электроэнергия на освещение, вода, отопление | 220000 |
| Ремонт, техобслуживание  | 250000 |
| Итого  | 1584500 |

Владелец малого предприятия, как правило, является одновременно "исполнительной" (генеральный директор) и "законодательной" (собственник) властью организации. Эта ситуация создает дополнительные преимущества при задании основных целей деятельности фирмы, а также разработке мероприятий по их достижению.

В первую очередь необходимо согласовать понятийный аппарат (терминологию), которым пользуются сотрудники малого предприятия, - уточнить содержание категорий "доходы", "выручка", "поступление денежных средств", "издержки", "затраты", расходы" и т.п. Все сотрудники организации должны вкладывать в них одинаковый смысл. Далее следует определить стратегические цели предприятия и сформулировать задачи по их достижению. Разработка бюджетов базируется на основе стратегического плана развития малого предприятия, целевые показатели которого должны быть увязаны с текущими планами. Если стратегическим планом развития предусмотрено в течение трех лет достичь увеличения объема продаж в 2 раза, необходимо подготовить перечень мероприятий (с указанием стоимости их осуществления) для выполнения в следующем году по реализации утвержденного стратегического плана.

Если, например, в годовом плане продаж заложено увеличение объемов выручки на 5%, то очевидно, что через три года запланированная стратегическая цель не будет достигнута.

##

## 2.2 Цели и задачи бюджетирования на малых предприятиях

Цель бюджетирования можно определить как подготовку информации, обеспечивающей полный контроль над операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью организации, информации о запланированных финансовых результатах деятельности организации в целом, а также о ее отдельных структурных подразделениях (центрах ответственности). Бюджетирование должно обеспечить возможность выявлять "узкие" места в работе компании и принимать правильные и своевременные управленческие решения.

Для достижения названной цели малым предприятиям следует:

- определить приоритетные направления развития предприятия;

- определить структуру, формат и сроки разработки операционных и финансовых бюджетов в соответствии со спецификой предприятия;

- разработать нормативы переменных и постоянных расходов на основе анализа данных прошлых периодов;

- регулировать и контролировать текущую финансово-хозяйственную деятельность через плановые показатели;

- предоставлять оперативную и достоверную учетную информацию об исполнении этих показателей и возникающих отклонениях;

- осуществлять постоянный контроль и анализ отклонений между фактическими результатами и плановыми показателями своей деятельности.

# 3 АНАЛИЗ ЗАВИСИМОСТИ ЗАТРАТ ОТ ОБЪЕМА ПРОДАЖ, ПРОИЗВОДСТВА И ПРИБЫЛИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

## 3.1 Учет затрат "директ-кост" в системе анализа безубыточности

В системах управленческого учета, применяемых в странах с рыночной экономикой, изначально заложена возможность определения зависимости затрат от объема продаж, производства или загрузки производственных мощностей; получения информации о прибыльности или убыточности деятельности в зависимости от ее масштабов; прогнозирования динамики издержек в зависимости от объема или мощности производства; нахождения наиболее выгодной комбинации цены и объема, т.е. проведения эффективной политики цен; получения информации о степени допустимости использования в конкурентной борьбе демпинга. Российскому предпринимателю, чтобы получить эту информацию, приходится содержать специальный отдел или нанимать специалистов.

Изменения в нормативной базе бухгалтерского учета требуют иной системы учета на предприятии. В такой ситуации целесообразно внедрить управленческий учет, в частности широко распространенную на Западе систему учета расходов "директ - кост".

Система "директ - кост" наиболее эффективна в организациях, имеющих несколько сфер приложения управленческих усилий (центров ответственности), например многопрофильную деятельность, широкий ассортимент продукции (работ, услуг), цеховую структуру производства. Это позволяет обоснованно планировать расходы и прибыль, контролировать соблюдение нормативов расходов и таким образом обеспечивать снижение издержек по каждому центру ответственности. При этом с помощью бухгалтерского учета выполняется несколько функций управления, среди которых:

1) обоснование стратегического решения дирекции (о диверсификации деятельности, изменении структуры дохода, сокращении или прекращении деятельности, оценке проектов по критерию прибыльности);

2) обеспечение менеджеров оперативной информацией вида "затраты - выпуск (продажи) - результат";

3) выявление доли прибыли (убытка) каждого центра ответственности в общем результате.

Практика показывает, что система "директ - кост" успешнее всего внедряется как многоэтапный проект с привлечением всех экономических служб организации, с текущим консультированием персонала взамен специального обучения. Степень сложности системы (детализация управленческих и учетных задач) определяется только потребностями администрации предприятия. На базе применяемого порядка ведения учета можно создать автономную систему учета и анализа по принципу "директ - кост", действующую без ориентации на финансовый учет. В этом случае учет ведется внесистемно, т.е. без проводок на балансовых счетах.

Основные цели, стоящие перед организацией, которая решила внедрить систему "директ - кост", - обеспечить оперативный контроль издержек и соотношения объема продаж и издержек по местам их возникновения, а также выработку управленческих решений, направленных на их оптимизацию. Под контролем здесь понимается процедура сопоставления величин плановых и фактических издержек, доходов и издержек по центрам ответственности, возможность составления прогнозов рентабельности по принципу "что будет, если...".

При организации системы учета "директ - кост" решаются следующие задачи:

определяются центры ответственности;

группируются специальным образом все издержки в соответствии с классификацией "директ - кост" (в случае изменения направлений деятельности, структуры управления или состава затрат классификация подлежит пересмотру);

вводится внутренняя отчетность, устанавливаются сроки ее формирования и рассмотрения;

разрабатывается система планирования (бюджет) показателей, подлежащих контролю и используемых для анализа, при этом показатели бюджета и внутренней отчетности должны быть сопоставимы;

вводится система раздельного учета издержек и доходов (управленческий учет), товара, позволяющая иметь информацию для формирования показателей внутренней отчетности. Управленческий учет организуется так, чтобы исключить противоречия и несовместимость с данными законодательно регламентируемого бухгалтерского учета (финансового учета);

проводится анализ показателей внутренней отчетности для обоснования управленческих решений.

Преимущество управления, построенного на анализе учетных данных, - возможность получить информацию типа "затраты - выпуск - результат" по подразделениям, группам персонала или даже по конкретным работникам, на которых в силу определенных полномочий лежит ответственность за эффективность деятельности.

Центрами ответственности (ЦО) - наделенный определенными полномочиями и ответственный за результаты их применения персонал - определены администрация организации (ЦО1) и менеджеры сети (ЦО2), а в случае реализации без участия менеджеров сети (МС) - ответственное лицо из администрации. ЦО2 представляет собой совокупность ответственности лиц, управляющих деятельностью одного вида: поставка (реализация) товаров сети розничных магазинов.

По мере развития деятельности по оказанию сопутствующих торговле услуг (например, гарантийный ремонт) в качестве ЦО может выступить персонал, осуществляющий эту деятельность.

В зависимости от вида контролируемых центром ответственности результатов различают 3 типа центров ответственности: центр прибыли, центр доходов, центр затрат.

ЦО1 (администрация) является центром прибыли и центром затрат. Здесь целесообразно контролировать деятельность по следующим показателям: валовой доход и издержки в целом по организации, маржинальный доход, а также состав и динамика полупеременных и постоянных издержек.

ЦО2 (МС) сочетает центр доходов и центр затрат. Оценка эффективности деятельности осуществляется по информации о доходах и переменных издержках.

## 3.2 Классификация издержек в системе управленческого учета

Издержки обычно классифицируются в строгом соответствии с целями контроля. Контролируемые по центру ответственности издержки должны быть регулируемыми для него, т.е. зависеть от условий ведения данным ЦО своей деятельности.

Издержки разделяются на три группы: переменные, полупеременные и постоянные. Полупеременные затраты; имеют компоненты как переменных, так и постоянных затрат; к примеру, расходы на телефон складываются из ежемесячной платы за обслуживание (постоянные затраты) и специальных начислений в зависимости от дальности, от междугородных переговоров (переменные затраты); прирост таких расходов находится в линейной зависимости от изменения объема деятельности, но при нулевом уровне последнего они сохраняют определенную величину .

Считается, что переменные издержки формируются непосредственно в центре ответственности ЦО2. Предполагается, что эти издержки прямо пропорциональны объемам продаж, достигаемым персоналом ЦО2. Прямые издержки совпадают по составу с издержками, регулируемыми в ЦО2 как центре затрат.

К переменным издержкам относятся:

1) оплата труда МС - расходы на оплату труда МС и страховые взносы на нее;

2) транспортное обслуживание:

автотранспортные расходы, связанные с работой МС;

расходы на ГСМ для автотранспорта, используемого МС;

расходы на ремонт автотранспорта, используемого МС;

3) прочие переменные расходы:

расходы на телефонные переговоры с контрагентами МС;

другие расходы, непосредственно связанные с деятельностью МС.

Предполагается, что основная часть зарплаты МС прямо зависит от объема продаж. При этом игнорируется необходимость обязательного начисления в соответствии с законодательством минимальной заработной платы.

Расходы на транспортное обслуживание МС складываются из расходов на ГСМ, оплаты найма (аренды, компенсации за использование) автотранспорта для доставки товаров в места реализации, расходов на ремонт автотранспорта.

Решение о выделении в учете прочих переменных расходов принимается исходя из технических возможностей обеспечить обособленный учет таких расходов. В случае отказа от раздельного учета прочих переменных расходов их величина отражается в составе полупеременных расходов.

Полупеременные издержки большей частью связаны с деятельностью организации в целом, но они определенно связаны с обеспечением деятельности, осуществляемой в ЦО2. Полупеременные расходы являются регулируемыми для ЦО1, поэтому контроль за ними по ЦО2 не осуществляется. Вместе с суммой переменных издержек по всем ЦО2 они используются для исчисления маржинального дохода (суммы покрытия) по организации в целом.

К полупеременным издержкам, в частности, относятся:

1) транспортные расходы по доставке товаров от поставщиков - оплата железнодорожного тарифа и железнодорожных услуг;

2) услуги связи:

расходы на междугородные телефонные разговоры;

оплата электронной почты;

оплата услуг факсимильной связи;

оплата почтово - телеграфных услуг;

3) командировочные расходы;

4) прочие расходы:

оплата услуг по сертификации;

арендная плата за складские помещения;

расходы на тару;

налоги, зависящие от оборота или численности персонала.

В состав полупеременных включаются лишь те расходы, которые:

а) не производятся при прекращении деятельности, осуществляемой в ЦО2;

б) не регулируются в ЦО2.

Данная группировка применима только к деятельности, осуществляемой в ЦО2. При выделении других центров ответственности состав группировки может измениться ввиду необходимости ввести отдельную группировку полупеременных расходов для вновь организованного центра ответственности.

Постоянные издержки связаны с функционированием организации в целом. Решение об отнесении какого-либо вида затрат к постоянным принимается, если:

а) расходы не являются прямыми по отношению к какому-либо ЦО;

б) расходы не являются переменными по отношению к какому-либо ЦО;

в) расходы не являются полупеременными по отношению к какому-либо ЦО, а если и являются по характеру взаимосвязи с деятельностью ЦО полупеременными, то установление этой взаимосвязи сопряжено со значительными трудозатратами в связи с необходимостью обеспечить раздельный учет затрат или осуществлять их распределение.

К постоянным издержкам относятся:

1) оплата труда АУП (включая сопутствующие расходы);

2) расходы на аренду помещения под офис;

3) расходы на содержание офиса:

оплата коммунальных услуг и электроэнергии;

оплата теплоэнергии;

абонентская плата за телефон;

расходы на ремонт офиса;

4) хозяйственные расходы:

оплата подписки на периодические издания;

оплата канцелярских принадлежностей;

приобретение бланков;

приобретение специальной литературы;

5) прочие постоянные расходы:

амортизация основных средств;

износ МБП;

расходы на консультирование и аудит;

расходы на рекламу.

Расширение данной группировки возможно за счет какого-либо вида полупеременных издержек, учет которого в составе таких издержек неэкономичен.

## 3.3 Методика раздельного учета издержек и доходов

Управленческий учет в системе "директ - кост" для малых и средних по масштабам деятельности организаций целесообразно организовать с использованием двух настроек одной программы с относительно простым пользовательским интерфейсом ("1С", Турбо - Бухгалтер, ИнфоБухгалтер и т.д.):

1) общая бухгалтерия - "основная";

2) аналитический учет движения товара - "товар" (движение товаров в разрезе, обеспечивающем формирование внутренней отчетности, отражается в отдельной бухгалтерии - "товар").

Смысл раздельного учета - в повышении степени аналитичности данных учета движения товаров, обеспечении возможности в режиме реального времени иметь маркетинговую информацию.

Особенностями раздельного учета являются:

Бухгалтерия "Основная"

Синтетический и аналитический учет по всем счетам, кроме счетов 41, 45, 46, 50, 51, 60, по которым учет операций, связанных с движением товара, ведется синтетическими проводками.

Бухгалтерия "Товар"

По счетам 41, 45, 46, 50, 51, 60 ведется аналитический учет по операциям, характеризующим движение товара.

Бухгалтерия "Товар" строится на основе плана счетов, сформированного только для отражения движения товара (приход, отгрузка), расчетов с поставщиками, расчетов с покупателями. Эта бухгалтерия создается как информационная база, обеспечивающая производственные нужды, поэтому в ней допустимы некоторые отступления от бухгалтерских правил (например, применение счета торговой наценки или проводка Д-т 42, К-т 80).

Аналитический учет по счету 60 ведется в разрезе следующих объектов: наименование поставщика; номер сопроводительного документа поставщика; срок оплаты; по счетам 41, 42, 46, 80 - в разрезе объектов: группа товара; наименование товара; цена поставщика; по счету 41-1 "Товар у менеджера сети" - в разрезе следующих объектов: МС; номер внутренней накладной; по счету 45 - в разрезе следующих объектов: МС; магазин; номер накладной для магазина.

Счета 19, 50, 51, 79, 80 в бухгалтерии "Товар" не имеют субсчетов и аналитических счетов.

Взаимосвязь данных двух бухгалтерий (передача информации) осуществляется через счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Издержки обращения учитываются на счете 44 "Издержки обращения" в бухгалтерии "Основная" с использованием счетов 4 уровней:

1-й уровень - синтетический счет 44. Используется для обобщения аналитической информации об издержках обращения, а также для формирования данных по соответствующей статье финансовой отчетности.

2-й уровень - субсчета к синтетическому счету 44. Количество субсчетов определяется количеством статей издержек обращения, приведенных в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденных Комитетом Российской Федерации по торговле 20.04.1995 N 1-550/32-2.

3-й уровень - аналитический счет к субсчетам синтетического счета 44. Обеспечивает группировку издержек в разрезе центров ответственности и вида издержек (переменных, полупеременных и постоянных).

4-й уровень - аналитические счета, обеспечивающие детальную группировку издержек в разрезе статей разного вида издержек.

Учет издержек обращения ведется таким образом, чтобы обеспечить ежемесячное получение полной информации в объеме и разрезе показателей внутренней отчетности.

Синтетический учет доходов осуществляется на счете 46 без обособления по центрам ответственности, связанным с торговой деятельностью. Аналитический учет доходов по таким центрам ответственности организуется в бухгалтерии "Товар".

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Управленческий учет — это система учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия.

Некоторые элементы системы управленческого учета нашли применение в теории и практике отечественного учета. Новые элементы еще предстоит освоить и адаптировать к российским условиям.

Управленческий учет затрат на производство состоит в наблюдении и анализе использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности, соответствующей определенной модели управления, ориентированной на выполнение основной цели предприятия.

Главное назначение учета затрат на производство — контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление.

Используют разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки и направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет за трат на производство:

а) затраты, используемые для калькулирования и оценки готовой продукции;

б) затраты, данные о которых являются основанием для принятия решений и планирования;

в) затраты, используемые в системе контроля и регулирования.

Правильная организация учета затрат на производство, с одной стороны, обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием в организации материальных, трудовых и финансовых ресурсов и, с другой стороны, позволяет организации избежать конфликтных ситуаций во взаимоотношениях с налоговыми органами при решении вопросов налогообложения прибыли.

Бухгалтерский (управленческий) учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг неразрывно связаны между собой.

Бухгалтерский учет строится в соответствии с требованиями калькулирования продукции, работ и услуг, а калькуляция в свою очередь составляется на основе данных бухгалтерского учета.

# ЛИТЕРАТУРА

1. Карпасова З. Планирование и контроль в системе антикризисного управления // Время-МБ. 2006. N 8(11).
2. Кузьмина М.С. О развитии методологии управленческого учета // Бухгалтерский учет. - 2007. - N 1.
3. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2009. 640 с.
4. Палий В.Ф. О предмете бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2004. С. 55 - 58.
5. Петрова В.И., Чайковская Л.А. Тенденции развития теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. - 2006. - N 24.
6. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Управленческий учет: как его понимать // Бухгалтерский учет. - 2008. - N 7. - С. 53 - 55.
7. Чумаченко Н. О внедрении управленческого учета // Бухгалтерский учет. - 2008. - N 19. - С. 63 - 65.
8. Широбоков В.Г., Костева Н.Н., Барекова Л.Н. Проблемы становления и развития управленческого учета в России. - 2007. - N 1.