**Содержание**

Введение

Глава 1. Теоретические основы организации управленческого учета

1.1. Система управленческого учета на предприятии: предпосылки создания, сущность и его значение

1.2. Основные аспекты организации управленческого учёта

1.3. Варианты организации управленческого учёта: автономная и интегрированная

1.4. Концепция системы управленческого учета

1.5. Сравнительный обзор применения системы управленческого учета в учетной практике российских и зарубежных организаций

Глава 2. Практическая часть

Заключение

Список использованной литературы

Введение

Эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления.

Управленческий учет - это процесс определения, измере­ния и сопоставления информации, позволяющий менедже­рам предприятия с помощью этой информации принимать компетентные решения и планировать деятельность пред­приятия. Если учетная информация не способствует приня­тию более компетентных решений, то ее сбор - это напрас­ная трата времени и денег.

Менеджеры несут повседневную ответственность за руко­водство предприятием. Их действия и решения влияют на финансовую стабильность предприятия. Составление планов на будущее и оперативное управление предприятием требуют большого количества разнообразной учетной информации.

Менеджеры должны принимать решения относительно распределения дефицитных экономических ресурсов пред­приятия. Для обоснования своих решений менеджерам не­обходимы данные управленческого учета.

Установив определенный курс развития бизнеса, менед­жеры должны знать, развиваются ли события в соответст­вии с планом. С помощью управленческого учета можно сравнить фактические результаты с запланированными и со­поставить реальную картину с ожидаемой.

Принятие многих управленческих решений невозможно без учета размеров затрат и выгод при следовании опреде­ленному курсу. Управленческий учет позволяет сопоставить затраты с выгодами.

За последние годы условия существования предприятий стали еще более нестабильными. Возрастающая искушенность покупателей, развитие мировой экономики, быстрые изменения технологий, возросшая неустойчивость финансовых рынков - вот далеко не полный перечень возможных причин.

Под воздействием этих изменений роль менеджеров в бизнесе стала более сложной и ответственной. Ради лидирующего положения предприятия должны находить способы снижения затрат. Это привело к созданию изощренных методов измерения и контроля затрат. Все чаще и чаще преуспевают те предприятия, которые способны создать и поддерживать конкурентные преимущества над своими соперниками.

Необходимость принятия управленческих решений, связанных с функционированием и развитием бизнеса, рано или поздно заставляет генерального директора задуматься о создании такой системы учета и отчетности, которая позволила бы ему без проблем и, желательно, не покидая кабинета, решать несколько задач:

- получать необходимую для принятия стратегических решений информацию о своем бизнесе в финансовых и натуральных показателях;

- следить за финансовыми последствиями управленческих решений;

- наблюдать за эффективностью деятельности как всего предприятия, так и каждого структурного подразделения, а в некоторых случаях оценивать и эффективность отдельных операций.

В отличие от финансового (бухгалтерского) учета, который ведется на предприятиях в соответствии с законодательством, управленческий учет служит исключительно для принятия управленческих решений. Преимущества системы управленческого учета следующие:

- она написана конкретно «под предприятие»;

- система гибкая и при необходимости легко адаптируется к новым процессам, возникающим в рамках осуществления основной деятельности;

- она включает в себя как натуральные, так и финансовые показатели;

- при должном внедрении системы все принципы учета понятны сотрудникам и руководителям структурных подразделений, а промежуточная отчетность используется ими для более эффективного решения повседневных задач.

Целью данной работы является: изучение организационных аспектов управленческого учета.

Задачами курсовой работы являются:

- изучить организационные аспекты управленческого учета, рассмотреть варианты организации учета на предприятии, этапы его внедрения в учетную практику;

- рассмотреть практику применения системы управленческого учета в Российской Федерации и особенности его ведения;

- рассмотреть систему управленческого учета на анализируемом предприятии.

При написании курсовой работы за методологическую основу исследования были приняты учебники и учебные пособия по проблемам организации управленческого учета на предприятии, статьи отечественных экономистов, опубликованных в периодических изданиях, инструктивные материалы и методические рекомендации по разработке и организации управленческого учета на предприятии. При написании курсовой работы были использованы следующие методы исследования: монографическое исследование, сводка и группировка, сравнение.

**Глава 1. Теоретические основы организации управленческого учета**

## 1.1. Система управленческого учета на предприятии: предпосылки создания, сущность и его значение

Как известно, в мировой практике общепризнанной информационной системой, обеспечивающей потребности менеджеров во внутрифирменном управлении, является система управленческого учета.

Большинство специалистов в области управленческого учета под системой управленческого учета на предприятии понимают наблюдение, оценку, регистрацию, измерение, обработку, систематизацию и передачу информации о хозяйственной деятельности в интегрированной системе учета, нормирования, планирования, контроля и анализа для формирования достаточной информационной базы внутренним пользователям с целью принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений [3, 20].

Система управленческого учета представляет собой открытую и целостную систему, состоящую из многочисленных взаимозависимых частей, тесно переплетающихся между собой [20, с.24].

Система управленческого учета на предприятии в условиях рынка должна выступать в качестве информационного фундамента управления. По оценкам специалистов, в экономически развитых странах фирмы и компании 90% рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета, и только 10% - на финансовую бухгалтерию или счетоводство. На отечественных предприятиях это соотношение выглядит с точностью да наоборот. Для положительного изменения такого соотношения в сторону управленческого учета на отечественных предприятиях необходимы как заинтересованность руководителей и специалистов предприятий, так и организационные предпосылки и условия функционирования управленческого учета [3].

Управленческий учет – не результат искусственного деления «интегрированной системы учета», а целенаправленное развитие учета, превращение его в надежного поставщика обработанной информации для нужд управления, участия бухгалтера в управлении как разработчика проектов управленческих решений.

Управленческий учет – комплекс действий, который значительно шире учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции и включает планирование себестоимости и связанных с ней экономических ситуаций, подготовку проектов управленческих решений. Другими словами, управленческий учет представляет собой систему управления затратами производства.

Каждое предприятие самостоятельно решает вопрос о целесообразности ведения управленческого учета и соответственно о формах его ведения [24].

Основное назначение управленческого учета – информационное обеспечение и контроль в рамках предприятия. Управленческий учет направлен на получение внутренней информации, необходимой для управления и принятия решения руководителем на перспективу.

Информация, которую обеспечивает управленческий учет, может быть представлена в любой форме по выбору руководства, так как основное назначение этой информации – дать возможность руководству управлять предприятием с наибольшей степенью эффективности [22].

Бухгалтерский управленческий учет или управленческий учет издержек производства (в зарубежной практике называется также учетом производственного успеха) в системе бухгалтерской информации охватывает все текущие расходы и доходы предприятия и при их сопоставлении дает возможность выявить конечный производственно-финансовый результат за определенный (отчетный) период.

Целью бухгалтерского управленческого учета является информационная поддержка руководителя для контроля за реальным производственно-финансовым результатом, фактически достигнутым за счет организации производства продукции и проведения предприятием финансовой политики в части осуществления расходов, формирования издержек производства и себестоимости продукции [4].

В последние годы интерес к управленческому учету среди менеджеров высшего и среднего звена неуклонно возрастает. Общепризнанно, что управленческий учет является необходимым инструментом для управления организацией, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности. В настоящее время активно растет спрос на услуги консалтинговых компаний по постановке систем управленческого учета.

Умение извлекать нужную информацию, корректно и правильно ее интерпретировать и использовать как базу обоснования эффективных управленческих решений - основная проблема финансового менеджмента. Для ее решения необходима организация системы управленческого учета на предприятии [20].

В первую очередь необходимо отметить предпосылки, на основании которых руководство предприятия принимает решение о формировании (или реорганизации) системы управленческого учета.

Главным и неоспоримым аргументом в пользу необходимости управленческого учета является экономическая среда. Процесс формирования рыночной экономики в России, пусть даже несколько затянувшийся и не совсем гладкий, тем не менее, уже привел к ощутимым результатам, а именно к совершенно иным условиям деятельности предприятий: появилась юридическая и экономическая самостоятельность, проявляющаяся в относительной свободе принятия решений при формировании производственной программы, выборе поставщиков, потребителей, посредников и других партнеров по бизнесу, ценообразовании, распределении продукции, ресурсов, доходов и т.д. Руководителям приходится принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них. Кроме того, конкуренты предприятия постоянно находятся в поиске более выгодных решений, стараются более эффективным способом удовлетворить потребителей, а потребители в свою очередь, становятся все более осведомленными и придирчивыми [14].

Kaк правило, необходимость в управленческом учете «назревает», когда на предприятии формируется некоторый уровень управленческой культуры, а руководство предприятия начинает реально осознавать недостатки существующей системы управления, среди которых:

* отсутствие механизма планирования (бюджетирования) деятельности предприятия, позволяющего проводить предварительный сравнительный анализ принимаемых решений, рассчитывать плановые, экономически оправданные (в соответствии с внутренними нормами и нормативами предприятия) показатели затрат, прогнозировать результаты деятельности и обосновывать перспективные решения, проводить анализ отклонений фактических показателей от плановых и выявлять их причины;
* отсутствие «прозрачной» системы учета затрат, позволяющей не только определить их достоверную величину, но и проанализировать их по видам, статьям, местам возникновения, носителям, центрам ответственности и в других разрезах, необходимых для осуществления адекватного контроля деятельности и управления;
* несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней отчетности;
* отсутствие механизма оценки рентабельности направлений деятельности и отдельных продуктов;
* отсутствие процедур проведения анализа и принятия управленческих решений, связанных с вопросами формирования производственной программы, ценообразования, оценки инвестиционных проектов и т.д.;
* недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и предприятия в целом;
* отсутствие четкого механизма управления подразделениями предприятия (системы контрольных показателей, регламента их планирования, получения отчетов, анализа и оценки, стимулирования).

В связи с этим можно сказать, что управленческий учет представляет собой систему информационного обеспече­ния процессов планирования и контроля на всех уровнях управления: начиная от стратегии и заканчивая оперативными бюджетами.

Управленческий учет базируется на методиках, тесно связанных с функциональными процессами на предприятии. Несмотря на то, что на практике в организациях обычно используются отдельные элементы управленческого учета, важно, чтобы эти элементы были объединены в единую систему, ориентированную на достижение главного результата – повышения качества управления организацией.

Для построения адекватной и действенной (эффективной) системы управленческого учета на предприятии необходимо определить методологические и организационные основы организации учета.

## 

## 1.2. Основные аспекты организации управленческого учёта

Основные организационные аспекты бухгалтерского управленческого учета в национальной экономике не регламентируются законодательно, но строятся на основе юридических требований Налогового кодекса РФ, Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положений по бухгалтерскому учету и др. Организацию управленческого учета можно определить как комплекс мер, направленных на обеспечение выполнения задачи подготовки необходимой информационной помощи администрации предприятия в целях планирования, управления и контроля.

Построение системы действенного управленческого учета довольно сложная задача, поскольку он является составной частью системы управления предприятием. Изначально руководство фирмы должно определить круг вопросов, решаемых при условии внедрения управленческого учета, и осознавать, что успешная деятельность фирмы зависит не только от общей системы управления, но и от достоверной информации, содержащейся в системе управленческого учета.

Каждое предприятие стремится стать более благополучным, чем его конкурент, поэтому тайны организации внутрифирменного управления стараются не раскрывать. В какой-то степени эта область учета считается секретной, конфиденциальной, что отмечали и видные российские ученые в области управленческого учета (В. Ф. Палий, С. А. Николаева, М. А. Вахрушина, Н. Д. Врублевский и др.) в своих работах [19].

Можно отметить две главные особенности управленческого учета: ориентация на пользователя информации и оперативность предоставления данных. Ориентация на пользователя информации — определенного менеджера организации — характеризует сущность управленческого учета. Потребности менеджеров в информации для принятия решений и контроля будут зависеть, во-первых, от функциональной области, в которой они специализируются, во-вторых, от их положения в организационной структуре предприятия. В связи с этим система управленческого учета в конкретной организации может быть построена различными способами, учитывающими указанную специфику [20, с. 25].

Например, это может быть комплексная информационная система, которая обеспечивает менеджеров на всех уровнях управления необходимой информацией о состоянии каждой из основных функциональных областей: производства, продажи, финансов и т.д. Вместе с тем это может быть и локальная система, которая формирует данные для ограниченного круга менеджеров (например, система показателей деятельности службы главного инженера) или в пределах ограниченной функциональной области (например, оперативный учет производства или финансовых показателей деятельности).

Вторая особенность управленческого учета — оперативность — обусловлена тем, что информация, необходимая для принятия решений и контроля, будет полезна только в том случае, когда она своевременно передается пользователям. При построении сложных систем управленческого учета, охватывающих все уровни управления, требование оперативности диктует необходимость автоматизации учетных процедур, поскольку ручная обработка данных не позволяет обеспечить своевременность получения информации.

Проанализировав зарубежный и отечественный опыт, можно выделить три основные цели организации системы управленческого учета как части информационной системы учета в современном бизнесе:

* реализация концепции контроллинга, который дает управленческую информацию для планирования, контроля, оценки и непрерывного усовершенствования организации;
* проведение финансово-экономических расчетов, формирования базы обоснования эффективных управленче­ских решений;
* калькулирование себестоимости услуг, продуктов и прочих объектов затрат для удовлетворения информационных нужд финансового менеджмента как системы управления прибылью предприятия через управление затратами.

Каждое предприятие, исходя из перечисленных целей, может выбрать для себя наиболее приоритетное направление и, приняв его за основу, строить свою модель системы управленческого учета.

Из задач, которые призвана решать система управленческого учета, можно выделить наиболее важную — помочь менеджменту предприятия управлять бизнесом. Управленческая информация в отличие от просто собранных данных не является избыточной, она более полезна и ориентирована на конкретного пользователя, способного воспринимать ценность этой информации. Организованная система управленческого учета трансформирует обычные данные в управленческую информацию. Есть пять критериев, с помощью которых на практике можно всегда отличить управленческую информацию от обычной:

* форма подачи информации — сведения должны быть понятны конкретному получателю;
* периодичность — подача информации должна поставляться регулярно, но по мере необходимости;
* точность информации — приемлемый компромисс между надежностью данных и своевременностью их представления;
* четкое определение ответственности конкретного сотрудника за подготовку управленческой информации в указанной форме с определенной точностью (достоверностью) и ее передачу в положенное время получателю;
* рентабельность — польза от всей цепочки формирования управленческой отчетности (данные — сводки — отчеты — сводный отчет) должна превышать затраты на ее осуществление.

В управленческим учете должен быть реализован не только системный, но и ситуационный подход.

Основой ситуационного подхода является ситуация — конкретный набор обстоятельств, которые сильно влияют на организацию в данное время. Конкретная специфика условий, в которой работает компания, накладывает отпечаток на выбор тех альтернатив, которые наилучшим образом позволяют достичь ей своих целей в сложившейся ситуации.

Система управленческого учета специфична для отдельных предприятий, различных видов бизнеса. Эта специфика определяется:

1. технологией бизнеса в целом и конкретного вида деятельности в частности. Например, для непрерывного производства основная классификация затрат для определения финансовых результатов деятельности будет подразумевать их деление на постоянные и переменные издержки. Для позаказного производства основное деление будет на прямые и косвенные по отношению к заказу издержки;
2. нормативной базой конкретного вида бизнеса. Например, в одних случаях есть разработанные нормативы затрат на используемые материалы и сырье, поэтому калькулируется нормативная себестоимость произведенной продукции. В других случаях таких нормативов нет и соответственно осуществляется калькуляция фактической себестоимости произведенной продукции;
3. учетной политикой предприятия и правилами учета затрат на конкретный вид деятельности или объект затрат;
4. организационной структурой предприятия. Есть два принципиальных отличия в технологии бизнеса и организационной структуре компании, которые проявляются в организации двух различных типов систем управленческого учета;
5. ориентацией системы управленческого учета. Данная система при функционально-ориентированном управлении предусматривает максимизацию результатов деятельности всей организации за счет четкой, налаженной работы отдельных ее подразделений — центров ответственности.

Модель взаимосвязи составляющих системы управленческого учета представлена на рис. 1.1.

Технологии

Цели

Задачи

Структура и функции

Персонал

Рис. 1.1. Модель взаимосвязи составляющих системы управленческого учета

Система, управленческого учета не может существовать на предприятии сама собой, без участия человеческого фактора, не занимая определенного места в организационной структуре.

Для того чтобы определить точное место управленческого учета в системе управления предприятия, необходимо первоначально разобраться со структурой управления в целом. А потом в зависимости от организационной структуры, определить место управленческого учета и анализа в ней, то есть либо изменить выбранную структуру, либо изменить ее тип [21].

Реализация функций управленческого учета и контроля осуществляется на основе использования управляющими всех уровней специально подготовленной информации. Обычно система управленческого учета функционирует в рамках существующих организационных структур предприятия: линейно-функциональной, дивизиональной или матричной.

В рамках линейно-функциональной структуры управления главные подразделения предприятия осуществляют основную деятельность по выпуску товарной продукции и услуг, а специализированные функциональные службы, например отдел маркетинга, экономический отдел, служба НИОКР, отдел кадров, бухгалтерия, выполняют функции, обеспечивающие нормальную или обусловленную действующим законодательством работу, без которой невозможно функционирование всей организации.

При линейно-функциональной структуре управления управленческий учет и контроль организуется по вертикали, когда вышестоящий управляющий контролирует деятельность нижестоящего менеджера. Такая система управления существует на большинстве наших предприятий. Она характеризуется высокой степенью централизации контроля всех сторон деятельности организации и во многом унаследована от командной системы управления. Ее достоинство состоит в сравнительной обозримости результатов управленческой деятельности, в коллективной ответственности за упущения, в подотчетности нижестоящих звеньев управления вышестоящим.

В системе управленческого учета в этом случае требуется формирование информации не только о затратах и результатах собственной деятельности менеджера, но и структур и подразделений, находящихся в его подчинении. Недостаток линейно-функционального управления — в необходимости согласования важнейших решений с более высоким руководством, в сковывании инициативы управляющих низшего звена, в отсутствии их желания брать риск на себя.

В условиях дивизиональной (штатной) структуры менеджер внутризаводского подразделения (центра затрат, прибыли, инвестиций) осуществляет контроль текущей деятельности своего дивизиона на основе данных о величине выручки, затрат, полученной прибыли. Центральные службы управления организацией контролируют лишь конечные или независящие от данного подразделения показатели прибыли, эффективности инвестиций и других целевых источников финансирования. Централизованным остается контроль за осуществлением единой учетной и налоговой политики в рамках компаний, а также за финансовыми вложениями и выполнением стратегических решений по перспективному развитию организации.

Управленческий учет в рамках дивизиональной структуры замыкается в основном на внутрифирменных подразделениях и подготовке специализированной информации для стратегического менеджмента. Достоинством такой системы управления является ее существенно большая демократичность и ответственность за принимаемые решения.

При матричной системе управления функциональные подразделения наделяются максимумом прав и ответственности. Конечные производственные и сбытовые подразделения выступают в качестве центров прибыли, функциональные отделы и промежуточные производственные подразделения рассматриваются как центры затрат, а каждый проект капитальных вложений учитывается как центр инвестиций. Менеджеры соответствующих подразделений осуществляют контроль издержек и качества выполняемых работ, эффективности использования трудовых, материальных и денежных ресурсов и, кроме того, контролируют расходы на содержание собственных отделов и служб.

При централизованной организации управленческого учета и линейно-функциональной системе управления данные учета формируются и поступают прежде всего в службу контроллинга, производственную или управленческую бухгалтерию, которые сообщают функциональным подразделениям лишь об отклонениях от нормального хода выполнения или работы по экономическим критериям, т.е. прежде всего по осуществленным затратам и полученным результатам. Специализированная служба занимается анализом информации управленческого учета, разрабатывает рекомендации и проекты решения по результатам такого анализа [6, с. 44-47].

Одним из важных этапов организации бухгалтерского управленческого учета на предприятии является выбор варианта ведения учета на предприятии. Особенности каждого из вариантов рассмотрим в следующем параграфе.

***1.3. Варианты организации управленческого учёта: автономная и интегрированная***

Выбор варианта ведения бухгалтерского управленческого учета зависит от таких факторов, как размер предприятия, степень централизации учета, организационная и производственная структура предприятия и пр. В настоящее время существует несколько основных способов организации управленческого учета.

Различие в методах и целях управленческого и финансового учета не исключает необходимости информационной взаимосвязи между ними. В частности, такую связь предполагает действующий План счетов, который исходит из возможности учета затрат на производство внутри единой системы бухгалтерского учета (финансового и управленческого) или обособленно с применением специализированной системы бухгалтерских счетов. Таким образом, допускается возможность существования однокруговой (монистической, интегрированной) и двухкруговой (вариант автономии) систем организации учета.

Варианты формирования системы управленческого учета могут быть самые разнообразные: автономный учет, интегрированный, вариант дуализма или монизма.Однако базироваться они должны на принципах:

1. согласованность с общими принципами формирования организационно-производственной структуры управления;
2. использование имеющейся информационной базы;
3. соответствие целей и задач управленческого учета стратегии деятельности предприятия;
4. доходы от внедрения управленческого учета должны быть значительно выше, чем затраты на организацию учета [19].

Инструкция по применению Плана счетов [17] рекомендует использовать сч. 20 — 29 для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), а сч. 30 - 39 - для учета расходов по элементам. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов-экранов. Состав и методику использования сч. 30 - 39 при таком варианте учета организация устанавливает исходя из особенностей деятельности, структуры, методов управления на основе рекомендаций Минфина России. Некоторые специалисты полагают, что это позволит выделить счета управленческого учета, хотя методических рекомендаций Минфин России в настоящее время пока не издал.

Возможные варианты организации управленческого учета и его взаимодействия с системой финансового учета рассматривались В. Б. Ивашкевичем, Е. А. Мизиковским, С. А. Николаевой, В. Ф. Палием, Л.З. Шнейдманом и другими авторами.

1. Интегрированное ведение учета. Единая система счетов — традиционный вариант для российского бухгалтерского учета. Он хорошо знаком и применяется на практике. Конечный результат деятельности организации определяется путем вычитания из выручки от продаж (без НДС) расходов на продажу и присоединения к получен­ному результату разницы прочих доходов и расходов. Для выявления финансового результата в пределах года в этом случае требуется закрытие всех основных счетов бухгалтерского учета. Интегрированная система обычно функционирует без использования специальных счетов управленческого учета, а используется единая система счетов и бухгалтерских проводок. Для целей управления она группирует информацию финансового учета в специальных накопительных регистрах, дополняя ее своими данными и результатами расчетов.

Для сохранения коммерческой тайны на счетах бухгалтерского учета регистрируется лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого учета.

Такой вариант учетной технологии предполагает, что счета управленческого и бухгалтерского учета, отражающие затраты на производство, ведутся в бухгалтерском учете без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. При этом обеспечивается прямая корреспонденция счетов расходов и доходов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами бухгалтерского учета.

Дальнейшее совершенствование интегрированной системы связано с выделением для каждого элемента затрат специальных счетов управленческого учета. Инструкция по применению Плана счетов разрешает самим организациям определять состав и методику использования сч. 20 - 39. В третьем разделе Плана счетов «Затраты на производство» можно открыть счета: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты», 37 «Отражение общих затрат». По дебету сч. 30 в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками« отражается стоимость израсходованных на производство материалов, покупной энергии, выполненных сторонними организациями работ промышленного характера, материальные составляющие других расходов в корреспонденции с соответствующими счетами. К сч. 30 открывают субсчета по видам и направлениям материальных затрат. В организациях торговли данный счет применяется редко. По дебету сч. 31 в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» отражаются суммы начисленной заработной платы, включая премии и другие формы оплаты труда персонала организации. В дебет данного счета относятся также начисления в резервы предстоящей оплаты отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др. К этому счету необходимо открыть субсчета, характеризующие виды и направления начислений на оплату труда.

По дебету сч. 32 в корреспонденции со сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспече­нию» отражаются суммы, начисленные для форми­рования пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты. Если отчисления на социальные нужды приобретают форму социаль­ного налога, то сч. 32 корреспондирует с кредитом сч. 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам». Предстоящие социальные выплаты, которые раньше осуществляли за счет прибыли, остающейся в распоряжение организации, по решению собственника или его представителей отражаются по дебету сч. 32 в корреспонденции со сч. 96 «Резервы предстоящих расходов». К сч. 32 необходимо открывать субсчета по видам отчислений на социальные нужды.

По дебету сч. 33 в корреспонденции со сч. 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематери­альные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов» отражаются расходы организации на амортизацию, начисленные в соответствии с при­нятыми ею методами и нормами амортизации.

По дебету сч. 34 в корреспонденции со сч. 60, 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внут­рихозяйственные расчеты» и другими счетами от­ражают расходы, которые не нашли отражения на других счетах по учету расходов по экономическим элементам, так как они не относятся ни к одному из таких элементов. Открытие субсчетов к сч. 34 обязательно, так как расходы, отражаемые на счете, слишком разнородны.

Ежемесячно счета по учету элементов затрат закрывают записью:

Д- тсч. 37, К-тсч. 30, 31, 32, 33, 34.

Для целей управления учет расходов организуется по статьям затрат, перечень которых предприятие устанавливает самостоя­тельно.

В интегрированной системе учета задача взаимодействия бух­галтерского и управленческого учета сводится к следующему. Внутренний бухгалтерский учет реорганизуется в основную ин­формационную базу по формированию альтернативных управ­ленческих решений, основываясь на требованиях утвержденной политики.

Предложенное построение интегрированной системы учета не потребует значительных дополнительных затрат, так как существующая на предприятии бухгалтерская служба кроме традиционной задачи формирования внешней отчетности расширит востребованность имеющейся бухгалтерской информации для внутрипроизводственных целей. Интегрированная система учета подходит для внедрения управленческого учета на предприятиях малого бизнеса.

Развитая интегрированная система обеспечивает динамичность учета, его приспосабливаемость к производственным условиям. Данная система находит применение в небольших организациях, где ограничены возможности контроля затрат и не допускаются различные оценки.

2. Автономная система широко используется на крупных и средних фирмах, где необходимость детализированного и обособленного управленческого учета ощущается особо остро. При варианте автономии каждая система учета (финансового и управленческого) является замкнутой. В Плане счетов предусмотрена возможность реализации варианта с двумя системами счетов. При двухкруговой (автономной) системе каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или в общем плане выделяют обособленные счета для управленческого учета, а все остальные используют в финансовой бухгалтерии. Финансовый и управленческий учет при этой системе могут вестись независимо друг от друга и иметь разные итоговые данные, так как цель и назначение финансового и управленческого учета различны. В финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой — по статьям калькуляции. Связь между финансовой и производственной бухгалтерией рекомендовано организовать с помощью, так называемых отражающих счетов, или счетов-экранов.

Отражающие счета предназначены для переноса важной для управленческого учета информации из финансовой бухгалтерии в управленческую, и наоборот. Для учета расходов на продажу выбраны свободные коды счетов (счета-экраны). Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме расходов на продажу, не учитывая места их возникновения. Управленческая бухгалтерия детализирует эту информацию на счетах расходов на продажу и доходов, отражаемых в финансовой бухгалтерии в соответствии с потребностями управленческого учета.

В результате получают обобщенную и детализированную информацию о затратах в калькуляционном разрезе, по структурным единицам и другим параметрам. На счетах расходов на продажу по видам товаров расходы группируют и детализируют в разрезе статей, носителей, с выделением норма­тивных расходов и отклонений от норм. Аналогичную группировку можно произвести и по центрам ответственности. Счет 37 объединяет постоянные затраты организации, относимые в уменьшение маржинальной прибыли того отчетного периода, в котором они возникли. В большинстве случаев их распределяют по местам возникновения. На счетах перераспределения доходов и расходов учитывают данные о переносе всех или части затрат из системы управленческого учета в финансовую бухгалтерию и обратно. Аналитический учет на этих счетах ведут нарастающим итогом с начала отчетного года, а по его окончании все счета закрывают. Использование переходных счетов позволяет определить финансовый результат в пределах года в основном поданным управленческого учета без закрытия всех счетов финансовой бухгалтерии. Этим создаются условия для эффективного бизнес-планирования.

Автономное ведение учета. Автономная система с использованием зеркальных счетов финансового и управленческого учета также может существовать изолированно друг от друга. Зеркальные счета обеспечивают численное согласование данных учета. Как правило, финансовая бухгалтерия ведет учет расходов в целом по органи­зации в разрезе элементов затрат без подразделения по центрам ответственности. Финансовый результат определяют путем сопоставления общей выручки от продаж (без НДС) с общими расходами на продажу (с учетом остатка товарно-материальных ценностей). Управленческий учет использует эти данные как ито­говые, зеркальное отражение осуществляется путем сопоставления итоговых статей затрат с выходными данными финансового учета. Возможны и другие варианты зеркального отражения [19].

Автономная система с использованием переходных счетов и зеркальным отражением наиболее приспособлена для управления организацией и для отражения затрат по аналитическим центрам. Она наиболее целесообразна, когда речь идет о территориально обособленных филиалах организации. При этом при сохранении единства финансового учета и управления всей организацией обеспечивается индивидуальный учет по каждому подразделению, что повышает степень ответственности [1].

Какому варианту отдать предпочтение, может решить только предприятие.

Выбор предприятием варианта взаимодействия учетных систем, безусловно, зависит от масштаба предприятия, его потребностей в управленческой информации. На отдельных предприятиях малого бизнеса потребности в управленческой информации могут быть сведены к двум-трем блокам при ограниченном уровне требований к учетной системе.

Не подвергается сомнению то, что обособление счетов управленческого учета, помимо улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

Однако важнейшим фактором при создании системы управленческого учета признается ее экономическая эффективность. Это те выгоды, которые предприятие получает как от наличия системы учета за счет улучшения качества принимаемых решений, так и от оптимизации ее применения. Леси руководство предприятия приняло решение о постановки управленческого учета, то поэтапную технологию внедрения лучше поручить финансовому директору, финансово-экономической службе или консалтинговой компании. Процедура внедрения учета очень трудоемкий и продолжительный процесс, в котором будут задействованы все структурные подразделения предприятия.

## 1.4. Концепция системы управленческого учета

Система управленческого учета должна соответствовать определенным требованиям: непрерывность деятельности организации, использование единых для планирования и учета единиц измерения, оценка результатов деятельности подразделений организации, использование первичной и промежуточной информации для целей управления, формирование показателей внутренней отчетности как основы принятия управленческих решений [8].

Разработка и внедрение системы управленческого учета требуют немало усилий и времени (на крупных предприятиях этот процесс может занять несколько месяцев) и не сразу дают результаты. Понадобится время и на апробирование системы, и на накопление информации, которая поможет скорректировать систему управленческого учета уже по ходу внедрения.

В целом же организация на современных предприятиях управленческого учета не предполагает «постановку с нуля». Неразумно было бы отказываться от того положительного опыта планово-экономической и учетной работы, который уже имеет место на предприятии. Поэтому правильнее говорить не о постановке (организации), а о реорганизации системы управленческого учета. А чтобы реорганизация была проведена максимально эффективно, необходимо начать с «инвентаризации» — анализа системы управленческого учета в ее существующем виде.

К конкретным мероприятиям такого анализа можно отнести:

1. анализ существующих в компании подсистем финансового, оперативного (производственного) учета;
2. анализ учетной политики предприятия и адекватности избранных способов учета для получения информации в целях принятия управленческих решений;
3. анализ сложившейся практики составления и оценки управленческих отчетов, качества содержащейся в них информации;
4. анализ структуры и методов работы финансово-экономических служб предприятия;
5. анализ роли и места этих служб в общей системе управления;
6. анализ системы планирования (бюджетирования);
7. анализ стратегии развития предприятия (цели и задачи экономического развития предприятия на долгосрочную перспективу, ожидаемое направление инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач).

На основе результатов проведенного анализа создается организационно-методологическая модель управленческого учета. В самом общем виде данная модель включает три составляющие — методологическую, организационную и техническую. Методологическая составляющая определяет, «чем» (то есть какими объектами) и «как» (то есть на основании каких принципов) предполагается управлять.

Организационная составляющая определяет «кто» будет управлять, то есть формирует перечень субъектов управления и определяет их роль в системе управленческого учета.

Техническая составляющая призвана ответить на вопрос: какие технические средства необходимы для функционирований системы управленческого учета.

На практике, конечно же, рассмотренные составляющие не всегда существуют в чистом виде, и решение в ходе реорганизации управленческого учета различных вопросов предполагает их сочетание.

Среди мероприятий по формированию организационно-методологической модели можно назвать:

1. формирование системы показателей для управления предприятием;
2. переход к финансовой структуре предприятия и выделение центров финансового учета (отчетности);
3. разработка «учетной политики» управленческого учета. Выделение объектов учета. Разработка учетных регистров управленческого учета. Составление перечня хозяйственных операций, критериев их признания и оценки. Разработка и утверждение регламента учета каждой операции;
4. формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета;
5. выделение объектов калькулирования. Выбор варианта калькулирования;
6. разработка базовых форм управленческой отчетности;
7. разработка концепции и выбор программы для автоматизации управленческого учета;
8. разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета;
9. выработка регламентов действий всех служб в рамках системы управленческого учета и закрепление их в соответствующих корпоративных стандартах.

Итак, нами были рассмотрены основные задачи, возникающие при постановке управленческого учета. В любом случае, решение этих задач должно начинаться с проведения на предприятии «инвентаризации» существующей системы управления, чтобы максимально учесть и использовать имеющийся управленческий опыт.

## 1.5. Сравнительный обзор применения системы управленческого учета в учетной практике российских и зарубежных организаций

**На российских предприятиях управленческий учет - это, прежде всего система сбора и анализа информации о деятельности предприятия, которая полно и объективно отражает результаты его хозяйствен**ных операций и ориентирована на потребности руководства и собственников компании. И лишь во вторую очередь эта система используется для управления затратами на уровне центров ответственности и видов деятельности.

Поскольку у российских предприятий система управленческого учета, как уже говорилось, ориентирована на отражение и накопление информации, она должна основываться на базовых бухгалтерских принципах.

Правила управленческого учета могут базироваться на международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), зарубежных национальных стандартах (US GAAP, UK GAAP и т. д.), российских правилах ведения бухгалтерского учета.

Для успешной организации управленческого учета в зависимости от отраслевых особенностей производства и целевой установки прежде всего целесообразно разработать экономически обоснованную классификацию затрат. Это позволит определить и сформировать: места возникновения затрат; центры ответственности; носители затрат. Затем необходимо выбрать наиболее приемлемый вариант, по которому будет организован управленческий учет. На предприятиях возможны четыре варианта организации управленческого учета*.*

При первом варианте управленческий учет полностью выделяется из финансового посредством ведения специальных отражающих, зеркальных счетов. Первый варианторганизации управленческого учета принят во Франции, Бельгии и в некоторых африканских и латиноамериканских государствах. Для учета затрат и результатов используются синтетические счета и субсчета первого порядка, а также аналитические счета. При первом вариантеспециальный счет, связывающий финансовый учет с управленческим, ведется в управленческой бухгалтерии, а при втором варианте — в финансовой.

При втором варианте управленческий учет по отношению к финансовому становится автономным, и в нем используются три класса счетов. Счета управленческого учета ведутся параллельно со счетами финансового учета, а взаимосвязь между ними осуществляется при помощи системы распределительных счетов. Второй варианторганизации управленческого учета распространен в США, Канаде, Германии и во многом совпадаете первым вариантом. При этом варианте учет затрат в разрезе элементов ведется в финансовой бухгалтерии, а в разрезе статей калькуляции — в управленческой.

При третьем вариантеуправленческий учет не ведется, а учет затрат по их носителям для исчисления себестоимости продукции осуществляется оперативным путем, т. е. вне системы бухгалтерского учета. При третьем варианте ведение управленческого учета осуществляется оперативным путем, т. е. вне системы бухгалтерского учета. Этот вариант предполагает синтетический учет затрат по укрупненным статьям в единой финансовой и управленческой бухгалтерии на основе учета затрат в разрезе экономических элементов. Этот вариант использовался в основном в Германии, Венгрии, Бельгии, и не оправдал себя. В настоящее время сфера распространения этого варианта управленческого учета весьма узка.

При четвертом варианте управленческий учет отсутствует, а учет производственных затрат осуществляется в системе финансового учета. *Четвертый вариант* организации управленческого учета основан на полной интеграции довольно громоздкой системы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в общую бухгалтерию. Этот вариант возник на этапе становления промышленного учета и прекратил свое существование с возникновением аналитического управленческого учета.

Следует отметить, что данный вариант организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции до сих пор действует на отечественных предприятиях, хотя и в более усовершенствованном виде.

Для высокоэффективной работы современного предприятия, в какой бы сфере экономики оно ни работало, необходима хорошо налаженная система управленческого учета и отчетности для менеджеров разных уровней. С одной стороны, такой вывод лежит на поверхности и достаточно банален, с другой — в России разработано мало рекомендаций по постановке эффективной системы управленческого учета на предприятиях, а управленческий учет на них или находится в зародышевом состоянии (например, в виде графика документооборота), или его совсем нет.

Уже более 20 лет комитетом по управленческому учету института управленческого учета США разрабатывается система положений по управленческому учету (Statements on Management Accounting — SMA), которые являются рекомендациями высококлассных специалистов в области управленческого учета для компаний. Система этих положений включает пять уровней:

1. цели управленческого учета (Objectives);
2. терминология (Terminology);
3. концепции (Concepts);
4. практика и техника (Practices and Techniques);
5. управление учетной деятельностью (Manage­ment of Accounting Activities).

В настоящее время разработано примерно 60 таких рекомендаций — от базовых, определяющих цели управленческого учета, и словаря управленческого учета до основ отчетной информации для менеджеров и внедрения АВС-костинга. Эти положения, являясь наднациональными документами по управленческому учету, могли бы стать базовыми рекомендациями по управленческому учету и для российских компаний.

В соответствии с проводимой в Российской Федерации реформой бухгалтерского учета осуществляется и разработка направлений развития управленческого учета и анализа. На сегодняшний день эти вопросы приняли уже видимые очертания, потому что речь идет даже о создании профессиональной организации по управленческому учету (Российского института специалистов по управленческому учету — РИУУ), цель деятельности которой заключается в том, чтобы присваивать специалистам российскую квалификацию в области управленческого учета, признаваемую на мировом уровне.

Вопросами развития управленческого учета и анализа в рамках всей реформы бухгалтерского учета в настоящее время занимается Минэкономразвития России. В соответствии со стратегией министерства 11.03.2002 Г. О. Греф подписал приказ № 63 «О создании экспертно-консулыпативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России».

В условиях современной экономики очевидна необходимость интеграции методов корпоративного управления в единую систему, которая обеспечивала бы поддержку принятия экономически взвешенных управленческих решений, повышение производительности труда и конкурентоспособности предприятий. Это вопрос не только эффективного управления предприятием, но и его существования в условиях жесткой конкуренции, в том числе на международном уровне.

На практике отдельные элементы управленческого учета, как правило, используются на предприятиях. Важно, чтобы эти элементы были объединены в общую структуру, ориентированную на достижение определенного результата.

В рамках достижения указанной цели Экспертно-консультативный совет по управленческому учету ставит перед собой следующие задачи:

- расширять круг предприятий, использующих в своей деятельности лучшие механизмы управ­ленческого учета для принятия управленческих решений;

- стимулировать применение лучшего опыта зарубежных стран по развитию систем финансового менеджмента и управленческого учета в российских условиях;

- разработать базовые методологические ре­комендации по вопросам организации и ведения управленческого учета на предприятиях, принимая во внимание российский и зарубежный опыт;

- разъяснять управленческому звену, собственникам предприятий важность ведения управ­ленческого учета;

- ускорять процесс формирования профессионального сообщества, оказывать поддержку процессам объединения профессионалов в области управленческого учета.

Совет может стать аналитическим органом, который на основе взаимодействия предприятий, консультационных компаний, научных кругов и при помощи Министерства экономического разви­тия и торговли будет координировать активность в сфере развития управленческого учета в России.

На текущий момент большинство российских предприятий находятся на стадии разработки системы управленческого учета. Принимая решение о внедрении системы управленческого учета, генеральный директор и акционеры обязательно должны задать вопрос: «Каких результатов следует ожидать от внедрения системы управленческого учета?». Если рабочая группа по постановке на предприятии управленческого учета не сможет дать ответ в самом начале проекта, то возникают риски, что система управленческого учета на предприятии (СУУП) станет самоцелью и может превратиться лишь в бессмысленное заполнение непонятных и ненужных бумаг.

Практика показывает, что после постановки и реорганизации системы управленческого учета производственные компании, работающие на российском рынке, обычно могут рассчитывать на получение следующих эффектов.

1. Повышение маржинального дохода как следствие реструктуризации продуктовой линейки. Достоверные отчеты о реальной доходности отдельных продуктов позволяют более корректно подходить к формированию ассортиментной и ценовой политики предприятия, что, в конечном счете, выражается в повышении прибыли. Это может быть достигнуто благодаря пересмотру базы распределения обще­цеховых и общепроизводственных расходов. Тем самым предприятие может получить совершенно противоположную картину - те продукты, кото­рые предприятие считало наиболее доходными, в реальности могут оказаться менее доходными или даже убыточными.

2. Повышение маржинального дохода как следствие реструктуризации политики ценообразования. Как правило, каждая компания дорожит наиболее крупными клиентами. На практике часто встреча­ется ситуация, когда несколько крупных клиентов обеспечивают в совокупности более 54% сбыта компании. Однако, если все прямые и косвенные расходы, связанные с каждым клиентом, перераспределить корректно, может оказаться, что данныеклиенты приносят на порядок меньше прибыли компании. Достоверные отчеты о доходности отдельных клиентов позволяют более обоснованно подходить к работе с ними.

1. Сфокусированная система мотивации коммерческих сотрудников. Формализация ответственности менеджеров по продажам в рамках исполнения бюджетов продаж является одним из наиболее эффективных инструментов по управлению продажами. Анализ выполнения бюджета продаж может быть упрощен, если каждый сотрудник отдела имеет конкретный план работ с детализацией до уровня клиентов. Базирование оценки сотрудников на показателях выполнения плана предоставляет ряд следующих преимуществ: осуществлять обоснованную ротацию сотрудников коммерческих подразделений; осуществлять при­вязку компенсации менеджеров к маржинальной прибыли; проводить специальные программы по стимулированию наиболее рентабельных продуктов и каналов дистрибуции.
2. Снижение производственной себестоимости. Это может быть достигнуто за счет бюджетирования общепроизводственных/общецеховых расходов. Планирование накладных производственных расхо­дов выявляет многие *непроизводительные затраты,* которые осуществляются «де факто», но не создают дополнительную ценность для компании.

5. Снижение производственной себестоимости за счет пересмотра нормативов и технологических карт. Один из необходимых шагов в рамках производственного учета — пересмотр технологических карт и нормативов, большая часть которых сохрани­лась с советских времен. Искаженные нормативы покрывают хищения и прочие злоупотребления на производстве. В результате пересмотра нормативов в большинстве случаев можно ожидать эффект от оптимизации производственной себестоимости в диапазоне от 0,3 до 4,5% от производственной себестоимости.

6. Изменения в структуре запасов готовой продукции и материалов. Производство многих предприятий определяется планом производства, а не планом продаж. В результате, с одной сторо­ны, нехватка необходимой продукции, а с другой

- излишки на складе невостребованных потребите­лями товаров. Решением данной проблемы может являться жесткая связь бюджетов продаж и произ­водства. Это потребует понимания сотрудниками процесса планирования продаж и специфики производственного процесса. Результат согласованной работы коммерческой и производственных служб

- это снижение неликвидных запасов и вероятности отсутствия на складе востребованной продукции. Так, в результате внедрения на предприятии СУУ остатки товарно-материальных запасов могут сократиться на четверть, что позволит повысить при­быль предприятия за счет экономии на процентах по кредитам на многие тысячи в год.

1. Структурные изменения в компании. Как пра­вило, к процессам, которые выполняют внутренние службы в компании, относятся как к бесплатным ресурсам и не задумываются об их эффективности. Например, в результате реорганизации СУУ руководство может увидеть реальные затраты на содер­жание отдельного подразделения компании. Не­редко оказывается, что компании выгоднее перейти на обслуживание в стороннюю компанию, нежели обслуживать данный объем работ собственными силами. Так, например, в результате реорганизации транспортного подразделения компания может сэкономить значительные финансовые средства.

8. Оптимизации кредитного портфеля. Кредитные линии для большинства предприятий являются дефицитным ресурсом, что ставит перед финансо­вой службой первоочередную задачу постоянного поиска новых кредитов. Как избыток свободных денежных средств, так и их недостаток, постоянные кассовые разрывы негативно влияют на прибыль компании. Это можно считать следствием отсутс­твия и/или неоптимального использования финан­совых бюджетов. Дисциплинированное *аккуратное управление платежной позицией* поможет компании сократить затраты на капитал за счет тщательного планирования использования кредитных ресурсов; повысить финансовый рычаг; избежать кассовых разрывов.

9. Возможности по привлечению инвестиций. Отсутствие оперативной и достоверной консо­лидированной отчетности является одной из на­иболее типичных проблем предприятий, которые привлекают инвестиции. Эта проблема может быть решена путем создания пакета отчетности, который включал бы в себя: бюджет баланса и сам баланс; бюджет и отчет о движении денежных средств; бюджет и отчет о доходах и расходах.

Наличие *консолидированной управленческой отчетности и бюджетов* предприятия не только свидетельствует о *высокой культуре финансового менеджмента,* но и *является лучшим инструментом упрощения взаимоотношений с финансовыми партнерами.*

10. Поддержка при соблюдении нормативных актов. Меняются законодательные акты Российской Федерации, что также сказывается на системе управленческого учета. Для четкого соблюдения нормативного документа, а также многих других предприятию требуется налаженная информационная система управления, какой является система управленческого учета и анализа.

Все перечисленные выше эффекты являются важным аргументом при принятии решений о постановке и реорганизации СУУ в любой компании.

Несмотря на значимость различных видов риска, связанных с постановкой СУУП, все же основным риском, связанным с внедрением ERP-системы, часто называют риск незавершения этого проекта.Действительно, при внедрении ERP-системы существует такой риск. Этот тип риска характеризуется значительной неопределенностью, и предварительно учесть его достаточно сложно. Но даже в случае успешного внедрения, и в этом можно убедиться на опыте многих предприятий, сохраня­ются риски нецелесообразности и неэффективности использования ERP-системы. Это можно определить как риск недостижения истинных целей использования СУУП. Это возможно в двух случаях: либо на предварительном этапе внедрения экономические цели внедрения системы не были определены или же определены неправильно, либо уже в ходе внедрения или эксплуатации системы удалось добиться реализации только локальных задач управления.

Использование ERP-системы эффективно лишь в случае комплексного решения всех задач управления: планирования, ведения бухгалтерского и управленческого учета, контроля и т. д., причем на всех уровнях менеджмента. Данные ERP-системы будут недостоверны, если с ее помощью будет автоматизирован только управленческий учет без автоматизации бухгалтерского учета. Использование системы будет также неэффективно, если ее средствами автоматизированы бухгалтерский и управленческий учет, но не решается весь комплекс задач управления: производственного планирования, цехового управления и т.д. Система будет малоэффективна, если для среднего и низшего уровня менеджмента компании, включая производственных мастеров, технологов, менеджеров различных служб и т. д., она будет только дополни­тельной нагрузкой, а не инструментом для принятия решений. Это достаточно существенный тип рисков, значительно снижающий экономическую целесообразность использования данного класса систем.

При попытке оценить различные риски при внедрении учетно-управленческих систем можно выделить четыре основные сферы: роль высшего руководства и ведущих специалистов, организация проекта, правила формирования проектной коман­ды и, наконец, управление изменениями.

Следует принимать во внимание, что если компания вовремя и точно сможет определить риски на основных этапах проекта по постановке СУУП и предпринять все необходимые действия для их устранения или минимизации, это позволит сэкономить ей значительные ресурсы и тем самым повысить эффективность действующей СУУП.

**Основные проблемы при внедрении управленческого учета**

Исходя из практики внедрения управленческого учета, можно сказать, что основная проблема заключается в отсутствии четких стратегических целей. Если цели не определены, это приводит к неверному определению решаемых задач. Часто встречаются случаи не только отсутствия единой нормативной базы в компании, но даже единой терминологии. Необходим правильный выбор менеджера проекта. Большой проблемой является неправильное распределение ролей. Очень важна грамотная работа с персоналом, так как внедрение управленческого учета приводит к появлению дополнительных функций и должностных обязанностей, что вызывает недовольство персонала. Часто ставятся нереальные цели и сроки, а также возможны слабые планирование и документирование проекта. Проект может оказаться неуспешным из-за отсутствия действенных механизмов контроля. Встречаются случаи недостоверности и несвоевременности предоставления информации, и даже намеренной фальсификации данных. Таким образом, с одной стороны, система управленческого учета на предприятии является главным инструментом для планирования деятельности и осуществления оперативного контроля за эффективностью использования ресурсов организации. С другой стороны, наличие системы управленческого учета существенно повышает инвестиционную привлекательность компании.

На российских предприятиях управленческий учет еще не нашел широкого распространения. Этот вид учета является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает руководителям предприятия выявить оптимальные пропорции между постоянными и переменными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск.

Бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты, пользуясь данными управленческого учета, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия. Оценить по досто­инству возможности систем управленческого учета на предприятии могут производители, работающие в условиях реального рыночного хозяйства.

Говоря о направлениях дальнейшего развития управленческого учета в России, в качестве возможных примеров можно привести концепции контроллинга и стратегического планирования. Организация системы контроллинга характерна для ведения учета для целей управления в Германии и США, однако интерес к ней проявляется и на российских предприятиях. Контроллинг — явление более емкое, более разнообразное по включаемым в него целям, задачам, функциям и методам. Контроллинг можно определить как систему управления процессом достижения целей предприятия, интегрирующую учет, оперативное и стратегическое планирование и анализ, контроль затрат и результатов, маркетинг и принятие решений в единую систему управления предприятием. Таким образом, по сравнению с системой управленческого учета контроллинг охватывает новые элементы: разработку стратегии, координацию целей, управление маркетингом. Стратегическое планирование — также одно из направлений совершенствования управленческого учета. Как следует из названия, основное внимание здесь направлено на управление будущим предприятия: выявление долгосрочных целей, путей раз­вития предприятия, формирование стратегии, способствующей достижению этих целей, контроль и анализ хода реализации разработанной стратегии.

**Глава 2. Практическая часть**

Рассмотрим организацию управленческого учета на примере омской компании, которая занимается строительством, а именно насыпью земельного полотна и возделыванием откосов при строительстве дорог как основной деятельностью, и оказанием подрядных услуг аренды механизмов и автотранспорта, которые являются дополнительной деятельностью предприятия. На данном предприятии система управленческого учета была организована сравнительно недавно, после смены руководящего состава и собственников компании. Организацией управленческого учета занимается специалист с высшим профессиональным (экономическим) образованием, который занимает должность начальника планово-экономического отдела. На данном предприятии организована система бюджетирования как первого уровня управленческого учета, т.е. все структурные подразделения организуют свою работу согласно смете расходов предприятия, составляемую на будущий месяц регулярно. На предприятии текущее управление финансами основано на системе бюджетирования — формируются бюджет доходов и расходов и бюджет движения денежных средств. Для учета и контроля исполнения бюджетов проводится анализ «план — факт», который реализован в основной корпоративной информационной системе.

Для достижения положительных результатов постановку управленческого учета необходимо начинать с определения финансовой структуры предприятия путем выделения центров ответственности.

Рассмотрим выделенные центры ответственности на данном предприятии. Согласно организационной структуры компании, выделяют два высших органа управления предприятием (топ-менеджеров предприятия) – совет директоров и генеральный директор. В соответствии с полномочиями этих органов и их ответственности в системе управленческого учета их выделяет как центры ответственности и инвестиций.

В деятельности рассматриваемого предприятия можно выделить несколько направлений. В соответствии с этими направлениями в управлении компанией участвует пять менеджеров высшего звена управления, возглавляющих различные отделы: заместитель директора по экономике, заместитель директора по производству, главный инженер, заместитель директора по механизации, заместитель директора по общим вопросам.

Рассмотрим каждое направление детализировано. Начнем с заместителя директора по экономике, у него в подчинении находится три отдела, отвечающих за финансовое обеспечение работы предприятии и его экономическую эффективность. Бухгалтерия осуществляет организацию бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности, в системе управленческого учета бухгалтерию выделяют как центр регулируемых затрат, т.к. бухгалтерия для осуществления деятельности своего подразделения несет некоторые затраты на административные расходы, которые нормируются в соответствии со сметой расходов. Планово-экономический отдел осуществляет анализ финансовой деятельности предприятия, а также осуществляет отчетную калькуляцию себестоимости оказываемых услуг (работ) и расчет стоимости услуг (работ) с учетом заложенной величины рентабельности производства, т.е. составляет сметы на оказываемые услуги и работы. Для выполнения данных функций необходимы некоторые затраты – административные расходы, накладные расходы, а также расходы на сметную документацию, т.о. в системе управленческого учета можно выделить как центр регулируемых затрат. Договорной отдел под руководством заместителя директора по экономике заключает договора на работы и услуги, направленные на выполнение основной деятельности организации, и являются одним из центров ответственности на предприятии, отвечающих за выручку от продаж, ведь только от эффективной работы договорного отдела зависит объем работ предприятия.

Заместитель работы по производству имеет в подчинении три отдела, которые представляют собой основных исполнителей работ и услуг. Административно-хозяйственный отдел (АХО) выполняет функцию снабжения производства необходимыми материалами и сырьем своевременно и в кротчайшие сроки. АХО закупает необходимые материалы согласно установленной смете производства, и в системе управленческого учета является центром регулируемых затрат. Начальники участков непосредственно организуют работу на участке согласно сметной документации, т.о. являются центром регулируемых затрат. Мастера же являются исполнителями заказов на местах, т.е. непосредственно при насыпе дорожного полотна и перевозке земляного грунта на объект, т.о. у них могут возникнуть обстоятельства не предусмотренные сметной документацией (например, при проведении земляных работ обнаруживается подземный карст, незамеченный при разработке участка и не учтенный в сметных расходах, который нужно срочно заполнить бетоном, или водяная линза, которую необходимо откачивать), и возможно понесение дополнительных затрат на выполнение заказанных работ, поэтому специалист управленческого учета выделил это подразделение как центр произвольных затрат.

Под руководством у главного инженера находятся отделы которые планируют организацию работ на объекте и следят за качеством при возделывании откосов и насыпи земляного полотна. Планово-технический отдел занимается разработкой необходимой документации для производства работ и разрешения на строительства, разработку строительных технологических норм и правил (СНиПов), санитарных и пожарных требований и техники безопасности, поэтому при работе могут возникать нерегулируемые и незапланированные затраты, т.е. необходимо выделить в центр произвольных затрат. Лаборатория испытания стройматериалов и земельного полотна на объекте строительства занимается проверкой качества и соответствием всех норм материалов и используемого грунта при насыпи, использую специальные измерительные приборы и оборудование, количество затрат при этом не может регулироваться, т.к. количество проб материалов и грунта в день не может планироваться, т.о. можно выделить как центр произвольных затрат.

Заместитель директора по механизации отвечает за технику, находящуюся на балансе предприятия, и ее нахождение в исправном состоянии. Для поддержания исправности техники и механизмов на предприятии организована ремонтно-механическая мастерская, которая занимается ремонтом, техническим обслуживанием, заменой смазочных и других комплектующих. Т.о. сумма затрат понесенных в месяц не может планироваться, поэтому в системе управленческого учета можно выделить как центр произвольных затрат. Начальник автоколонны в организации организует направления движения техники и автотранспорта, при этом неся некоторые расходы на заправку транспорта, но при этом он организует выполнение заказов на оказание услуг автотранспорта и строительных механизмов на сторону, при этом получая дополнительную прибыль организации. Т.к. затраты начальника автоколонны несравнимо малы с получаемыми доходами, в системе управленческого учета можно выделить как центр дохода.

Заместитель директора по общим вопросом руководит работой отдела кадров, информационного отдела и юридического отдела, которые при выполнении своей работы несут некоторые затраты, которые регулируются сметой расходов, т.е. можно выделить как центры регулируемых затрат.

В системе управленческого учета все перечисленные менеджеры высшего звена управления, возглавляющие структурные подразделения, по итогам отчетного периода или по требованию специалиста по управленческому учету или генерального директора должны предоставить отчеты о понесенных затратах, полученных доходах и отклонения от сметы расходов с указанием причин отклонений от сметы. Для этого менеджеры высшего звена управления – обобщают, сводят и консолидирует отчетность структурных подразделений, находящихся под их руководством. Т.о. заместитель директора по экономике, заместитель директора по производству, главный инженер, заместитель директора по механизации, заместитель директора по общим вопросам должны предоставить специалисту по управленческому учету сводный отчет по подразделения, находящимся под их руководством, с указанием понесенных затрат и полученных доходов.

Как правило, ежемесячная управленческая отчетность составляется в период между пятым и десятым числами месяца, следующего за отчетным. Однако может возникнуть ситуация, когда владельцу компании или генеральному директору понадобится хотя бы приблизительная отчетность за текущий месяц уже 29-го числа, то есть до окончания отчетного периода. В этом случае неоценимую помощь окажут имитационные модели бизнеса, с использованием которых составляют и долгосрочные прогнозы, и ежемесячные бюджеты. В модель вводятся доступные на текущий момент данные, производится их экстраполяция на дни, оставшиеся до конца отчетного периода. В результате получается управленческая отчетность, построенная в основном на фактических данных, но с определенными допущениями. Как правило, точности такого расчета вполне достаточно для принятия оперативных решений.

Сейчас в компании информация в систему управленческого учета поступает частично из автоматизированного бухгалтерского учета, а частично формируется и анализируется в Microsoft Excel. Для того чтобы избежать организационных проблем, неудобств со сбором, обработкой и анализом информации, в конце 2008 года компания приняла решение о полной автоматизации системы управленческого учета на предприятии. В настоящее время ведется поиск информационной системы, рассматриваются варианты интеграции и автономии бухгалтерского управленческого учета. Генеральным директором принято решение о создании эффективной системы управленческого учета с созданием специального структурного подразделения для его ведения. Реорганизацию имеющейся системы бухгалтерского управленческого учета будет производить консалтинговая фирма.

**Заключение**

Развитие рыночных отношений в Российской федерации требует все большего развития и совершенствования управленческого учёта в организациях торговли.

Управленческий учет - это полноценный вид учета со своими задачами и механизмами сбора и обработки информации, специфической детализацией и периодичностью представления данных.

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, насколько ближе компания к поставленным целям.

Сегодня управленческий учет уже не ограничивается только анализом и управлением затратами. Важнейшей частью управленческого учета является планирование и бюджетирование, то есть процедуры распределения средств и ресурсов организации для достижения поставленных целей. При этом понятие "бюджетирование" включает не только процедуру формирования бюджетов, но и контроль за их исполнением, а также анализ отклонений

И в российской, и в международной практике именно на базе данных управленческого учета принимаются управленческие решения, осуществляются контроль за текущей деятельностью и планирование. Однако очевидна и разница между западным и российским подходами: на Западе акцент делается на термине "управленческий", а в нашей стране - на термине "учет". Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет используется для анализа, планирования и более точного принятия решений, а на российских - для получения достоверных, прозрачных и объективных данных (на Западе с этими задачами справляется финансовый (бухгалтерский) учет).

Основные цели внедрения управленческого учета заключаются в обеспечении руководителей простой, полной, достоверной и оперативной информацией и устранении недостатков в постановке и организации бухгалтерского, налогового и финансового учета. Для выполнения указанных целей предприятие должно решить следующие задачи:

1. создание управленческой структуры;
2. осуществление интеграции систем управленческого и бухгалтерского учета;
3. организация оперативного документооборота для подготовки управленческой информации;
4. обеспечение конфиденциальности управленческой информации;
5. создание системы отчетности, удобной для принятия решений;

6) использование управленческого планирования и прогнозирования;

7) организация оперативного контроля за исполнением принятых администрацией решений по устранению нарушений в производственном или финансовом процессе.

Управленческий учет – область знаний, необходимый каждому, кто занимается предпринимательством. Менеджер несет ответственность за выполнение целей, поставленных ему администрацией или учредителями предприятия. Результаты деятельности менеджера зависят от информации, которую он использует для планирования, контроля и регулирования управленческой деятельности и принятий решений.

В практической части курсовой работы нами было рассмотрена организация управленческого учета на предприятии ОАО «Дорожное строительство», были определены принципы выделения центров ответственности на конкретном предприятии, рассмотрена система внутренней отчетности.

В заключении можно отметить, что процесс управления предприятия невозможен без четкой его организации. Многие исследователи данную функцию упрощенно отождествляют с самим процессом управления в целом и обособленно не выделяют. Необходимость ее выделения в отдельную управленческую функцию можно обосновать тем, что организация как функция управления составляет основу повседневной управленческой деятельности, и без нее обычно не работают ни планы, ни программы.

**Список использованной литературы:**

1. Боброва Е.А. Интегрированная и автономная системы организации управленческого учета. / Экономический анализ: теория и практика – 2006 - №23 – с. 16-18.
2. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по эконом. специальностям/ М.А. Вахрушина. – 5-е изд., стер. – Москва: омега-Л, 2006. – 576 с. – (высшее финансовое образование).
3. Волошин Д.А. Проблемы организации систем управленческого учета на предприятиях. / Экономический анализ: теория и практика – 2006 - №22 – с. 52-57.
4. Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с.; ил.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для вузов \ Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998 год.
6. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет; учебник для ВУЗов. – М.: Экономистъ, 2006. – 618 с. (с. 44 – 51)
7. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с. – (Серия «Профессиональный учебник: Бухгалтерский учет»)
8. Керимов В.Э. Об организации управленческого учета. /Бухгалтерский учет – 2003 - №14 – с.44-45
9. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 368 с. – (Высшее образование).
10. Кукукина И.Г. Управленческий учет: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400 с.: ил.
11. Ларионова В. Управленческий учет в строительной компании/ Генеральный директор – 2005 - №9.
12. Макарова Е., Андреева Т. Управленческий учет на успешных российских предприятиях / Генеральный директор – 2003 - №7-8.
13. Молвинский А. Как разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии / Генеральный директор – 2003 - №5.
14. Николаева С.А. Управленческий учет: Учеб. Пособие. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР – БИНФА», 2005. – 176 с. (с. 153 – 175)
15. Панков В.В. Анализ и содержание некоторых показателей финансового состояния бизнеса. / Экономический анализ: теория и практика – 2004 - №2 – с. 6-17.
16. Письмаров А. Как оценить эффективность работы/ Генеральный директор – 2006 - №2.
17. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 18.09.2006) «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению».
18. Просветов Г.И. Управленческий учет: задачи и решения: Учебно-методическое пособие. – М.: Издательство РДЛ, 2006. – 272 с. (с. 6 – 7)
19. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.: ил. (с. 246 – 255)
20. Суйц В.П. Управленческий учет: учебник – Высшее образование, 2007. – 371 с. – (основы наук) (с. 23 – 35)
21. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие/ Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова – М: Дело и сервис, 2006. – 224 с. (с. 96 – 115)
22. Управленческий учет: Учебник/ А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова/ Под ред. А.Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК – Пресс, 2005. – 344 с. (с. 34 – 37)
23. Управленческий учет: Учебное пособие/ Под редакцией А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФКБ – ПРЕСС, 2002. – 512 с. (с. 17-31, с.177-186)
24. Чумаченко Н.Г. О внедрении управленческого учета. /Бухгалтерский учет – 2003 - №19 – с.63-65