**Особенности организации управленческого учета на предприятии**

**Введение.**

Переход России к рыночной модели хозяйствования не только обусловливает полную самостоятельность предприятий как хозяйствующих субъектов, но и диктует необходимость изменений в области ведения бухгалтерского учета и представления отчетности. В настоящее время основу экономической системы России образуют хозяйственные товарищества и общества, которыми согласно 66 Гражданского кодекса РФ признаются “ коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом”. Акционерные общества являются доминирующими среди таких предприятий. С возрастанием количества и роли акционерных обществ в развитии экономики государства происходит усложнение хозяйственных процессов и методов управления ими. Новая система хозяйствования, в свою очередь, определяет качественно иную роль информационных ресурсов общества.

Наиболее важной информационной системой акционерных обществ является система бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Данная система позволяет получить основную экономическую информацию о предприятии, доступную для пользователей: акционеров, инвесторов, кредиторов, поставщиков, работников предприятия и т.д. В связи с этим возрастает уровень требований, предъявляемых к ведению учета и составлению отчетности, формам ее представления. К ним относятся требования по определению состава финансовой отчетности, дающей ответы на запросы приоритетных групп пользователей информации. Не секрет, что зачастую в свободном или консолидированном финансовом отчете руководство компании способно скрыть результаты убыточных направлений деятельности за счет более прибыльных. В этой связи нельзя забывать об интересах акционеров и инвесторов компании, которые осуществляют свою деятельность по различным направлениям и (или) в различных географических районах. Как правило, такая деятельность настолько неоднородна, что достоверную информацию о ней можно получить только по средством сегментарной отчетности. В этой связи особую актуальность приобретает требование о включении в финансовую отчетность многоотраслевых и многопрофильных организаций информации об операционных и географических сегментах деятельности.

Проблемы теории и анализа финансовой отчетности, в том числе по сегментам , всегда были объектом внимания ученых. Значительный вклад в их решение внесли такие отечественные ученые, как Ю. А. Бабаев, М. С. Бакаев, М. А. Вахрушина, В. Ф. Палий и многие другие, а также зарубежные исследователи: Л. А. Бернстайн, Дж. Рис, Г. Мюллер.

Однако до настоящего времени отчетность по сегментам рассматривалась российскими учеными и экономистами как часть внутренней отчетности организации. Понятие «сегмент бизнеса» подменялось понятием «центр ответственности». Не существовало и стандартов по составлению такого типа отчетности. В современных условиях от российских специалистов, занимающихся составлением финансовой отчетности, требуется иное понимание места и роли информации по сегментам. В международной практике сегментарная отчетность рассматривается, прежде всего, как часть финансовой отчетности, раскрывающая информацию о различных направлениях и регионах деятельности организации. Создание российского стандарта по сегментарной отчетности еще раз продемонстрировало актуальность представления дополнительной информации по сегментам деятельности организации для инвесторов и кредиторов. Такая отчетность не только отвечает потребностям пользователей, но и формирует имидж предприятия, приближает финансовую отчетность к формату, соответствующему международным стандартам.

Немаловажен и тот факт, что некоторыми российскими специалистами сегментарная отчетность рассматривается как отрицательный фактор, способный раскрыть секретную экономическую информацию об организации, существенно повлияв , таким образом, на ее конкурентное положение на рынке. Поэтому особую актуальность приобретает определение целей и задач составления сегментарной отчетности, которые могли бы наглядно продемонстрировать реальные возможности представления и анализа информации по сегментам, ее ценности, как для внешних, так и для внутренних пользователей.

**1. Организация управленческого учета и отчетности по центрам ответственности.**

Управленческий учет объективно составляет необходимую подсистему управления организацией. Определенная специфика требований аппарата управления к предоставляемой для него учетной информации заключается в том, что существует проблема обратной связи между характеристиками управленческого механизма организации (предприятия) - его организацией, уровневостью, жесткостью, объемом - и вытекающими отсюда задачами и формами учетных систем. Для разрешения этой проблемы нам необходимо выяснить характер изменений, происходящих в стиле и методах управления организационными системами как у нас в стране, так и за рубежом.

В начале 20 в. в западных странах и в 30-х гг. 20 в. в нашей стране сложился определенный тип организации производства и управления. Суть его заключалась в жесткой централизации всех функций управления, вертикальной организационной структуре, административно-командном методе руководства. Производство территориально и организационно строилось как единая фабрика, управляющий которой лично контролировал все параметры производственного процесса и управлял действиями подчиненных.

Послевоенный период 20 в. четко обозначил тенденцию развития крупной промышленности в сторону усложнения организационных структур промышленных компаний и объединений. Как считают исследователи, эти изменения обусловили два фактора:

1) чисто количественное увеличение масштабов деятельности вплоть до макроэкономических величин;

2)диверсификация направлений деятельности.

Однако следует иметь в виду, что сами по себе эти факторы не приводят и не могли привести к сдвигам в системе внутрихозяйственного управления. Решающим моментом здесь явился фактор развития конкурентной рыночной среды, когда стали меняться источники сырья и материалов, технология производства, рынки сбыта, тип продукции, география ее производства и реализации. Как следствие, резко возросло число административных решений всех типов. В результате поток оперативной информации нарастал подобно снежному кому, центральный офис ею перегружался, а его деятельность становилась неэффективной. Отсюда возникала необходимость в децентрализации управления, т.е. распределении полномочий и обязанностей принимать решения между различными уровнями управления.

Как известно, при децентрализованной системе управления происходит распределение (делегирование) ответственности между менеджерами в части управления, планирования и контроля затрат и результатов деятельности подразделения, за которое отвечает данный менеджер. В этих условиях менеджер децентрализованной организации в пределах своих полномочий имеет право самостоятельно, без согласования с высшим руководством оперативно принимать решения на определенную сумму денег. В связи с этим становится актуальным вопрос: какая же степень децентрализации должна быть выбрана менеджерами высшего уровня как оптимальная? Понятно, что они попытаются максимизировать преимущества децентрализации над ее недостатками. В этом и состоит смысл так называемого оптимизационного подхода.

Преимущества децентрализованной структуры управления подразделениями состоят в следующем.

1. Менеджер структурного подразделения с менеджером высшего ранга обладает большей информацией о местных условиях. Для централизованного принятия решения имеющаяся информация может быть не вполне достаточной и объективной. Более того, получаемая ими информация может быть даже намеренно искаженной.

2. Менеджеры подразделений могут принимать своевременные решения, что особенно привлекательно для потенциальных заказчиков.

3. Деятельность менеджеров подразделений становится более мотивированной, если они могут проявить собственную инициативу.

4. Наделение менеджеров полномочиями и ответственностью способствует развитию управленческого таланта. Ценен не только обучающий процесс, но и накопленный на ошибках опыт.

5. Небольшие подразделения имеют преимущества " дружного коллектива" при решении определенных задач.

6. Высшее управление, освободившись от бремени ежедневных решений, может сконцентрировать свое внимание на стратегическом развитии всей организации.

При организации управленческого учета во внимание необходимо принимать не только преимущества, но и недостатки децентрализованной структуры управления.

К ним относятся:

во-первых, принятие необоснованных и некомпетентных решений, когда благо подразделения становится выше, чем убытки организации в целом, что происходит в случае:

а) несогласованности целей организации в целом и отдельного структурного подразделения;

б) недостатки информации, по которой менеджеры структурных подразделений могут определить влияние своей деятельности на другие организации.

Такие решения наиболее вероятны в организациях с высокой степенью самостоятельности ее сегментов;

Во-вторых, сокращение деятельности по отношению к организации в целом. Менеджеры сегментов могут не обращать внимание на другие структурные подразделения этой же организации, не отличая их от внешних контрагентов.

В современных условиях практически все руководители корпораций делятся властью в гораздо большей степени, чем это делали их предшественники. Административно- командная модель управления устарела. Задача руководителя в настоящее время состоит в том, чтобы определить стратегическое направление, заручиться согласием подчиненных, дать им деньги и полномочия и оставить их в покое. При этом внутрифирменный учет также должен соответствовать целям и задачам "рыночного духа", внутрифирменного маркетинга и способствовать активизации роли каждого работника в управлении.

Обобщая вышеизложенное, можно подчеркнуть, что децентрализация- это, прежде всего, характеристика отношений между руководителями различного уровня в управленческой иерархии организации. Вместе с тем децентрализация- это не отрицание управления, а его новое качество, позволяющее максимизировать в конечном итоге совокупные доходы организации. Децентрализация управления воздействует на организационную структуру предприятия и способствует более четкому, формализованному всех уровней управления и всех сегментов организации.

Организационную структуру компании можно определить как совокупность линий ответственности внутри организации.

Линии ответственности - это линии, показывающие направление движения информации. В этих условиях организационная структура представляет собой пирамиду, где нижние уровни менеджеров подотчетны верхним уровням. Следует отметить, что с недавних пор у крупных компаний появилась тенденция к организации своей структуры не по традиционному функциональному признаку (маркетинг, финансы, снабжение, производство, сбыт и т.д.), а по линиям продукции, каждая из которых группируется вокруг производства определенного типа продуктов или услуг и включает в себя необходимые функциональные службы. Эта тенденция обособила понятие сегмента бизнеса, как части организации, работающей на внешнего потребителя или представляющей относительно самостоятельное направление, применительно к которому могут быть отделены от организации в целом активы, результаты операций по основной и прочей деятельности в целях финансовой отчетности.

Другими часто используемыми терминами применительно к структурным единицам компании являются "отделения", "филиалы" (внутренние единицы самого высокого уровня) и "подразделения" единицы более низкого уровня. Децентрализация управления требует формализованного подхода к организационной структуре компании, охватывающего все структурные единицы сверху донизу и определяющего места каждого подразделения (сегмента, отделения) с точки зрения делегирования ему определенных полномочий и ответственности. При этом обобщающим понятием становится "центр ответственности". В результате организационную структуру современной компании можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Как следствие, учетная система, которая в рамках такой структуры обеспечивает регистрацию, отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценить деятельность конкретных менеджеров, превращается в систему учета по центрам ответственности.

Центр ответственности - это часть организации, по которой целесообразно аккумулировать учетную информацию о деятельности такого центра. Отчеты центров ответственности должны включать только те статьи затрат и поступлений (доходов, выручки), на которые может повлиять менеджер центра. Его также можно назвать центром отчетности.

Концепцию учета по центрам отчетности впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс. Обосновывая необходимость организации такой системы учета, в 1952 г. он писал, что учет по центрам ответственности - это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. С именем Дж. Хиггинса также связано знаменитое его правило:

Каждую структурную единицу предприятия обременяют те, и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролируются.

Центр ответственности - это сегмент организации, по которому контролируются как производственные затраты, так и полученный доход или процесс его инвестирования. Причем руководитель центра ответственности несет ответственность за процесс формирования этих показателей.

Центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием и, как любая система, имеет вход и выход. Вход- это сырье, материалы, полуфабрикаты, затраты труда и разных услуг. Выходом для центра ответственности является продукция (услуги), которая идет в другой центр ответственности или реализуется на сторону. Деятельность каждого центра ответственности может быть оценена с точки зрения эффективности его функционирования.

Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо.

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации и отвечать следующим основным требованиям:

центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;

во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо- менеджер;

в каждом центре ответственности должен быть показатель для изменения объема деятельности и база для распределения затрат;

необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;

для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;

менеджеры центра ответственности должны принимать участие в проведении анализа деятельности центра ответственности за прошлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Кроме того, при делении организации на центры ответственности необходимо учитывать социально-психологические факторы, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Деление производственного предприятия на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей, технологии и организации процесса, методов исходных материалов, состава выпускаемой продукции, уровня технической оснащенности и других факторов.

Решающее влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структура предприятия.

Производственная структура предприятия показывает виды производств, состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством.

Организационная структура предприятия официально находит выражение в штатном расписании. Фактически она обеспечивает согласованность отдельных видов деятельности предприятия и усилий подразделений по выполнению основных задач и целей предприятия.

В рамках организационной структуры предприятия можно выделить следующие формы организации управления: линейная, функциональная, линейно-функциональная, матричная.

Линейным называют управление "по вертикали", при котором имеет место прямое подчинение нижестоящих звеньев предприятия строго определенным вышестоящим звеньям. Обычно линейная система характерна для управления цехами и участками предприятия.

Функциональное управление - это управление по отдельным функциям (финансами, снабжением, сбытом, кадрами, проектно-конструкторскими и технологическими разработками, делопроизводством, внешними экономическими связями и др.), при котором высшее звено руководит всеми или частью низовых, но только в пределах одной функции. При функциональном управлении у одного лица, подразделения могут быть разные руководители по разным функциям.

Наибольшее распространение на практике получили линейно-функциональные структуры управления. В рамках такой структуры линейные подразделения занимаются основной деятельностью по выпуску продукции, а специализированные функциональные подразделения (такие как отдел маркетинга, плановый, финансовый отделы, отдел кадров, НИОКР) оказывают услуги основным. В этом случае наиболее полно реализуется сочетание принципов специализации управления и единоначалия. Обеспечивается и высокий уровень подготавливаемых решений, и комплексное руководство каждым производственным звеном.

При матричном подходе к организации управления большое значение приобретает интеграция комплекса работ, направленных на достижение поставленных целей. Основополагающим принципом здесь является улучшение взаимодействия отдельных подразделений предприятия, обеспечивающее эффективное решение той или иной проблемы. При матричной структуре параллельно с функциональными подразделениями создаются специальные органы (проектные группы) для решения конкретных производственных задач. Эти группы формируются из специалистов отдельных функциональных подразделений, находящихся на разных уровнях управленческой иерархии.

Главным принципом организации матричной структуры управления является широкая сеть горизонтальных связей, многочисленные пересечения которых с вертикалью образуются в результате взаимодействия руководителей проектов с руководителями функциональных подразделений. Преимущество этой формы управления состоит в том, что она позволяет преодолеть внутриорганизационные барьеры, не мешая при этом развитию функциональной специализации. Примером может быть создание группы функционально-стоимостного анализа (ФСА), цель которой -разработка и внедрение в производство нового изделия с лучшими свойствами и параметрами качества с наименьшими затратами.

Матричная форма организации управления в наибольшей степени обеспечивает условия для согласованной деятельности руководителей и проявления индивидуальных способностей членов группы, не нарушая при этом принцип централизованного руководства.

Построение центров ответственности в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия.

Для успешной организации управленческого учета по центрам ответственности в коммерческих организациях необходимо классифицировать их исходя из:

объема полномочий и ответственности;

функций, выполняемых центром.

Центры ответственности исходя из объема полномочий и ответственности необходимо подразделять на центры затрат, прибыли и инвестиций.

Центр затрат - это структурное подразделение предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. В рамках такого центра организуется планирование, нормирование и учет затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Центр прибыли - это подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за прибыль. В таких центрах доход есть денежное выражение выпущенной продукции, расход- денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль- разница между доходом и расходом. Менеджер центра контролирует цены, объем производства и реализации, а также затраты. Поэтому для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль.

Центр инвестиций - это подразделение, руководители которого отвечают не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение паевого капитала.

Руководитель любого центра ответственности для выполнения своих функций с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности вверенного ему центра ответственности.

Сегментарная отчетность можно определить как отчетность, сформированную по отдельным сегментам бизнеса (центрам ответственности) организации. Порядок ее составления для внешних пользователей установлен ПБУ 12/2000 [6], для внутренних пользователей он практически не разработан. Не находит отражения данный вопрос и в существующих нормативных документах.

Решение проблем составления внутренней сегментарной отчетности отдано на откуп предприятиям. В Законе РФ "О бухгалтерском учете" лишь отмечена конфиденциальность содержащейся в ней информации: "содержание... внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной" (ст. 10, п. 4) [1].

Тезис о конфиденциальности информации сегментарной отчетности в нормативных документах появился впервые. Это связано с тем, что в отличие от финансовой отчетности, разрабатываемой на базе данных финансового учета и предназначенной для внешних пользователей (а поэтому являющейся открытой), сегментарная отчетность формируется для внутренних пользователей(управляющих всех уровней) и должна быть закрытой.(Этот законодательно закрепленный тезис на практике не соблюдается. Налоговые органы, являющиеся по своей сути внешними пользователями бухгалтерской информации, имеют прямой доступ к данным управленческого учета и отчетности.)

Подобно тому, как информация внешней финансовой отчетности используется для анализа финансового состояния предприятия, результатов его деятельности, данные сегментарной отчетности позволяют оценить качество работы каждого сегмента бизнеса. На основе информации сегментарной отчетности делаются выводы о профессиональной пригодности того или иного менеджера, разрабатываются финансовые и нефинансовые критерии оценки его деятельности, формируется система материального и морального поощрения персонала предприятия. Решение этих задач осложняется тем, что деятельность одного менеджера может оказывать влияние на деятельность других управляющих. Полностью исключить такую взаимозависимость невозможно, однако ее воздействие можно минимизировать при тщательном выборе центров ответственности, надлежащим информационном обеспечении, установлении объективных критериев оценки деятельности структурных подразделений (к примеру, возложив на начальников цехов ответственность не только за затраты, но и за качество производимой продукции, можно избежать конфликтов между сбытом и производством).

Кроме того, сегментарная отчетность помогает в работе самим менеджерам. Руководителю любого уровня всегда следует знать ,насколько хорошо он работает. Если его планы не выполняются, он должен узнать об этом как можно раньше. В противном случае менеджер не сможет своевременно откорректировать планы своего подразделения, и поставленная перед ним цель окажется нереальной. Таким образом, четко налаженный контроль позволит руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения и пересматривать цели вверенного ему подразделения в период планирования. Именно поэтому контроль за результатами деятельности центров ответственности в управленческом учете называют обратной связью.

Составление сегментарных отчетов напрямую связано с трансфертным ценообразованием. На базе этих цен формируется отчетность сегмента. От степени обоснованности разработанных предприятием трансфертных цен зависит объективность оценки качества работы структурного подразделения предприятия.

С точки зрения задач формирования и представления бухгалтерской отчетности можно говорить о сегментах организации, по которым:

1) в соответствии с правилами бухгалтерского учета необходимо составление внешней отчетности;

2) в системе бухгалтерского управленческого учета составляется внутренняя (сегментарная) отчетность.

2. Правила построения отчетности по сегментам для внешних пользователей.

Порядок составления бухгалтерской отчетности по сегментам для внешних пользователей регламентирован ПБУ 12/2000 "Информация по сегментам", утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 января 2000 г. № 11н [6].

В числе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), к которым постепенно приближается российский бухгалтерский учет, аналогичный стандарт существует. Это МСФО №14 "Сегментарная отчетность", которым определяется порядок формирования отчетности о сегментах бизнеса в странах с рыночной экономикой.

При подготовке финансовых отчетов появилась необходимость наряду с прочими данными включать дополнительную информацию в отраслевом разрезе (по хозяйственным сегментам бизнеса) и с учетом географического местонахождения рынков сбыта (по географическим сегментам). Формирование отчетности по таким сегментам необходимо как внешним, так и внутренним пользователям, поскольку, с одной стороны, она включается в состав финансовой отчетности, а с другой- лежит в основе принятия разнообразных управленческих решений по сегментам бизнеса.

Сегментарная отчетность, составленная в соответствии с принципами МСФО №14, обобщая информацию относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районов, в которых она работает, с тем, чтобы помочь пользователям финансовых отчетов:

1)лучше понять показатели работы компании в предыдущих периодах;

2)точнее оценить риски и прибыли компании;

3)принимать более обоснованные решения относительно компании и ее отдельных подразделений.

Многие современные западные компании производят группы товаров (или услуг) или работают в географических регионах с разными нормами рентабельности, возможностями развития, перспектива на будущее и рисками. В этом случае сегментарная отчетность помогает разобраться в эффективности различных направлений бизнеса компании, которую невозможно определить из ее совокупных данных. Таким образом, сегментарная отчетность наряду с прочей финансовой информацией рассматривается международными стандартами как необходимая для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

Проблемы, отмеченные выше, постепенно становятся актуальными и для отечественного учета. В нормативных документах, регулирующих ведение бухгалтерского учета в РФ, первое упоминание о необходимости подготовки информации о деятельности сегментов встречается в 1996г. В Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 12 ноября 1996г. №97(п.4.30), сказано, что в пояснительной записке "необходимо привести дополнительные данные об объемах реализации продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности и географическим регионам".

Следующий нормативный документ, имеющий отношение к рассматриваемому вопросу: Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ 29 июля 1998г. №34н [3].В соответствии с п.91 в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета ею составляется также сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами. Тем же документом предусмотрено формирование сводной годовой бухгалтерской отчетности объединениями юридических лиц, созданных на добровольных началах(союзов, ассоциаций) (если это предусмотрено учредительными документами объединений).Однако из сводной отчетности не видны результаты деятельности отдельных предприятий. Это "упущение" устраняется после принятия ПБУ 12/2000 "Информация по сегментам" [6].

Учитывать требования последнего Положения должны организации, составляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность. Для субъектов малого предпринимательства оно не обязательно.

Положением, прежде всего даются рекомендации по "распознаванию" сегментов, формулируются правила отнесения на них доходов, расходов, активов и обязательств. При этом под сегментом для целей составления внешней отчетности понимается "часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях".

По аналогии с МСФО №14 выделено два типа сегментов - операционный и географический. Операционным сегментом названа "часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородная группа товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг"[6].

Географический сегмент- "часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации" [6].

Обобщая вышеизложенное, можно сделать заключение :в трактовке ПБУ 12/2000 под сегментом в первую очередь понимается самостоятельное юридическое лицо, либо являющееся дочерним(зависимым) предприятием по отношению к материнскому(основному) обществу, либо входящие в какую-либо ассоциацию, союз ,холдинг. Такое предприятие в обязательном порядке должно рассматриваться в качестве операционного или географического сегмента. Это, однако,не означает, что данные сегменты не могут быть разделены на более мелкие.

Предполагается, что сегменты осуществляют внешние продажи, а также реализуют продукцию (работы, услуги) между собой с использованием трансфертных цен.

С точки зрения бухгалтерского управленческого учета сегменты, о которых идет речь в данном Положении, являются наиболее "развитыми" видами центров ответственности, а именно центрами инвестиций. Эти сегменты обладают собственными активами, с ними отождествляются обязательства, на них обоснованно могут быть отнесены доходы и расходы, а следовательно, и определен финансовый результат деятельности.

Доходы (выручка) сегмента складываются из таких двух составляющих, как:

доходы, которые непосредственно могут быть отнесены на сегмент;

часть общей выручки организации, которая обоснованно может быть отнесена на данный сегмент. Для ее определения на практике применяются косвенные методы расчетов.

Доходы операционного сегмента - это выручка от продажи определенных товаров, от выполнения определенных работ, оказания определенных услуг. Доходы географического сегмента - это выручка от производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности.

Если сегменты реализуют продукцию (работы, услуги) между собой, то для объективной оценки их доходов используются не трансфертные цены, а внешние цены.

Не являются доходами сегмента:

проценты и дивиденды, доходы от продажи финансовых вложений, кроме случаев, когда такие доходы являются предметом деятельности сегмента;

чрезвычайные доходы (поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйствования (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.д.).

Аналогичный подход предполагается и к учету расходов сегментов. Как и доходы, они состоят из двух слагаемых:

расходов, которые непосредственно могут быть отнесены на сегмент;

части общих доходов организации, которая обоснованно может быть отнесена на данный сегмент. Эта составляющая в отличие от первой рассчитывается косвенными методами.

Не относятся к расходам сегмента:

расходы по финансовым вложениям, если эти финансовые вложения не являются предметом деятельности сегмента;

налог на прибыль;

чрезвычайные расходы (потери от стихийных бедствий, забастовок, террористических актов и иных аналогичных событий).

Финансовый результат деятельности сегмента (прибыль или убыток) определяется как разность между полученными им доходами и понесенными при этом расходами.

**3. Принципы построения внутренней сегментарной отчетности.**

Внутренняя управленческая отчетность является наряду с планом счетов управленческого учета системообразующим элементом, тем основным хребтом, на котором держится вся управленческая структура.

Внутренняя отчетность-это совокупность упорядоченных показателей и другой информации. В ней дается интерпретация отклонений от целей, планов и смет, без чего управленческий учет остается формальным скопищем цифровых данных, непригодных для внутреннего управления.

Требования к построению и содержанию внутренней отчетности, выработанной наукой и практическим опытом, характеризуют самую суть данного элемента управленческого учета. Причем имеют значение как формальные, так и существенные требования.

Формальные требования к внутренней отчетности:

Целесообразность- информация, обобщаемая во внутренних отчетах, должна отвечать цели, ради которой она была подготовлена;

Объективность и точность - внутренние отчеты не должны содержать субъективного мнения и предвзятых оценок, степень погрешности не должна мешать принятию обоснованных решений. Оперативность, быстрота представления отчетности не может не влиять на точность информации, но следует стремиться к минимизации данного фактора;

Оперативность отчетности заключается в том, что она должна представляться к стоку, когда она является необходимой для принятия решений;

Краткость - в отчетности не должно быть изменений, избыточной информации. Чем отчет меньшего объема, тем более оперативно можно осмыслить его содержание и принять нужное решение;

Сопоставимость отчетности заключается в возможности использовать отчетную информацию для работы разных центров ответственности. Отчетность должна быть сопоставима также с планами и сметами;

Адресность - внутренняя отчетность должна попасть к ответственному руководителю и другим заинтересованным лицам, но при условии соблюдения степени конфиденциальности, установленной в организации;

Эффективность - издержки на составление внутренней отчетности должны быть составлены с выгодами от полученной управленческой информации.

Целью внутренней отчетности является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой управленческой информацией.

Требования о содержании отчетности должны сформулировать руководители центров ответственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленческой информации.

Управляющие должны разъяснить бухгалтерам и другим исполнителям, составляющим внутреннюю отчетность, какая информация, в каком виде и объеме, в какие сроки им необходима.

Для управляющих имеет значение не только содержание информации, но и способы ее доставки, формы отчетности, грамотно составленные сведения. Внутренняя отчетность должна обеспечить быстрый обзор фактических результатов, их отклонений от цели, определение существующих недостатков сегодня и на будущее, выбор оптимальных вариантов управленческих решений.

Учредить отчетность, позволяющую получить информацию для решения комплекса проблем, весьма не просто. Добиться удовлетворительных результатов можно только совместными усилиями управляющих и бухгалтеров, других специалистов, плановиков и т.п.

Специальные требования к внутренней отчетности состоит в следующем:

гибкая, но единообразная структура;

понятность и обозримость информации;

оптимальная чистота представления;

пригодность для анализа и оперативного контроля.

Непосредственно в отчетных формах должна приводиться первичная аналитическая информация. Отклонения от целей, норм и смет доходов, ранжирование отклонений и т.п.

Гибкая, но единообразная информация вытекает из самой сути управления и управленческого учета. Информация обратной связи и контроля должна иметь достаточную внутреннюю гибкость, обеспечивающую на изменяющиеся цели и потребности центрами ответственности.

С другой стороны, необходимо обеспечить информационное единообразие. Система управленческого учета и внутренней отчетности не может находиться в стадии перманентного изменения. Она может меняться только дискретно в связи с существенными изменениями в характере деятельности организации.

Гибкость и единообразие внутренней управленческой информации обеспечивается тем, что на самом первичном уровне регистрации накапливается необходимый объем данных, которые затем могут отбираться и группироваться в требуемом информационном контексте.

Если вы не сможете охватывать необходимые данные на этапе их ввода, то впоследствии вам будет трудно получить нужную информацию.

То же относится к группировке издержек. Каждый центр ответственности хочет получать отчеты, содержащие информацию для своих собственных целей.

Система информации должна быть разработана так, чтобы существовало единообразие данных для группировки и сравнения. Бухгалтерский учет по определению стремится к единообразию, это знает каждый бухгалтер.

Потребность и обозримость информации сводится к тому, что каждая отчетная форма должна содержать только ту информацию, что необходима данному конкретному руководителю.

Чрезмерная детализация отчетной информации, ее перегруженность многими малосущественными показателями затрудняется понимание отчетности, ведет к использованию в управлении не той информации, которая позволила бы найти самое верное решение.

По "закону персонала" число цифр, включаемых в отчет, часто превышает пределы возможностей, обеспечиваемых отчетом.

Итак, чрезмерная детализация отчетности - враг понятности, а следовательно, действенности отчетности. Наиболее существенные примеры чрезмерной детализации:

размерность количественных показателей доведена до абсолютной точности. Вместо показателя объема на сумму 10 926 462 руб. 18 коп. следует записать 10 926 тыс. руб. или даже 10,9млн. руб., что намного обозримее детальной цифры, величина которой воспринимается с трудом;

отклонения отражаются буквально по всем статьям. Отклонения в 100 руб. приводится рядом с отклонением в 100 тыс. руб., в результате их можно понять как равновеликие.

Мелкие отклонения распыляют внимание управляющего, ограничивают понимание информации:

статьи отчета детализируются по функциям "объем продаж" без связи с видами продукции, секторами рынка и т.п. В данной ситуации имеет детализацию "наоборот";

множество всесторонних показателей, которые не контролируются данным центром ответственности.

Оптимальная чистота представления отчетности является производной от назначения информации и возможностей принятия решений, то есть от факторов, определяющих использование отчетов в управлении. Одни отчеты нужны чаще, другие реже. Периодичность представления внутренней отчетности колеблется в значительных пределах.

Внутренние отчеты могут быть ежегодными, ежеквартальными, ежемесячными, еженедельными, ежедневными или представлены по мере возникновения отклонений. Нет необходимости увеличивать частоту представления отчетов, если невозможно принять решение на основе такого отчета.

Если премирование персонала производится поквартально, то нет смысла в ежемесячной информации выполнения условий премирования.

Агрегирование информации и частота ее представления коррелируют между собой. На нижних уровнях управления необходимы более частые и более детальные отчеты. С переходом на более высокие уровни отчетности представляется все реже и содержит более укрупненные агрегированные показатели.

Не следует думать, что все отчеты нужны на третий день по окончании месяца. Все зависит от необходимости принимать оперативные решения, от потребности в дополнительных сведениях и пояснениях.

**Формы внутренних отчетов.**

На основе внутренней отчетности принимаются решения на всех уровнях управления организацией.

Важным элементом в принятии решений является время, которое проходит от получения отчета до выработки решения и претворения его в управляющие действия.

Существенное значение при этом доступна форма внутреннего отчета, расположение и подача соответствующей информации. Не может быть стандартного набора внутренней отчетности с едиными формами и информационной структурой.

Внутренняя отчетность индивидуальна. Она отрицает шаблонный подход. Тем самым можно выделить квалификационные признаки, характеризующие общие

подходы к характеристике форм отчетности.

По содержанию информации внутренние отчеты подразделяются на комплексные, тематические (по ключевым показателям), аналитические.

Комплексные итоговые отчеты представляются обычно за месяц или за иной отчетный период (квартал, шесть месяцев и т.п.) и содержат информацию о выполнении планов, использовании планов и использовании ресурсов за данный период.

Представляются регулярно и отражают доходы и расходы по центрам ответственности, исполнение сметы издержек, рентабельность, движение денежных средств и иные показатели для общей оценки и контроля.

Тематические отчеты по ключевым показателям представляются по мере возникновения отклонений по наиболее важным для успешного функционирования показателям, таким как объем продаж, потери от брака, недопоставки по заказам, график производства продукции и другим, не входящим в оценочные плановые показатели, подконтрольные центру ответственности.

Аналитические отчеты подготавливаются только по запросам управляющих и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов по отдельным аспектам деятельности.

Например, причины, влияющие на перерасходы ресурсов, уровень продаж по секторам рынка, всестороннюю оценку причин изменения рентабельности, анализ рынка и использование производственной мощности, факторы риска деятельности в определенных направлениях и т.п.

По уровням управления различают оперативные отчеты, текущие и сводные отчеты. Оперативные отчеты представляются на нижнем уровне управления в центрах ответственности. Они содержат подробную информацию для принятия текущих решений. Составляются еженедельно и ежемесячно.

Текущие отчеты содержат агрегированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли, центрах инвестиций, составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального.

Сводные отчеты представляются для высшего управленческого персонала организации, по которым принимаются стратегические решения и осуществляются общий контроль и контроль управленческого персонала на среднем, иногда на нижнем уровне. Периодичность колеблется от ежемесячных до ежегодных отчетов.

Оперативная информация, предназначенная для низовых центров ответственности, не должна в неизменном виде представляться на высшем уровне управления.

Нижний уровень - это оперативные решения по согласованию и выполнению производственных планов использования ресурсов подразделения.

Данная информация должна обобщаться, агрегироваться в более общие показатели для представления на средний уровень управления. На высшем уровне требуется еще большая степень обобщения информации.

Периодичность составления внутренней отчетности, ее точность, подробность и стоки преставления индивидуальны для каждого предприятия, зависят от объекта и целей управления. При решении всех этих вопросов администрация предприятия руководствуется принципом экономичности, в соответствии с которым затраты на подготовку сегментарной отчетности не должны превышать экономический эффект от ее использования.

По объему информации внутренние отчеты подразделяются на сводки, итоговые отчеты, общие (сводные) отчеты.

Сводка - это краткие сведения об отдельных показателях деятельности подразделения за короткий период, иногда за день, за неделю.

Итоговые отчеты составляются за месяц или другой отчетный период. Они обобщают информацию о контролируемых показателях данного центра ответственности.

Общие финансовые отчеты составляется по организации в целом и содержат информацию, соответствующую формам финансовой отчетности, приспособленным для целей внутреннего управления.

По формам представления внутренние отчеты составляются в табличной, графической или текстовой форме.

Табличная форма представления внутренней отчетности является наиболее приемлемой и для составителей, и для пользователей.

Большая часть внутренней отчетной информации выражается цифровыми показателями, которые удобнее всего представлять в табличной форме. К ней все привыкли, выбрать отчетные показатели, разделить их на зоны, выделить главные, требующие особого внимания, а самое важное - постараться изложить отчет на одной странице без оборота.

Для пояснения к отчету может быть приложена записка с комментариями и раскрытием основных показателей.

Графическая форма наиболее наглядна, не нужно только перегружать графики и диаграммы излишней цифровой информацией, стараться уместить в один график (диаграмму) всю имеющуюся информацию. Отображение большего числа показателей в данной форме затрудняется восприятие информации. Много цифр нагляднее представлять в табличной форме.

Текстовая форма подачи информации приемлема в тех случаях, когда отсутствует цифровая информация либо ее объем незначителен, но нужно подробно объяснить взаимосвязь и значение представляемой информации. Текстовые отчеты часто составляют в дополнение к отчетам в табличной или графической формах.

**4. Сегментарная отчетность как основа оценки деятельности центров ответственности.**

Анализ управленческой информации в полном объеме по большинству факторов с применением сложных вычислений и качественных суждений не входит в задачи подготовки внутренней управленческой отчетности. Безусловно, управленческий учет как информационная система включает в себя и управленческий анализ, то есть информационную подготовку к принятию решений, к оценке и альтернатив.

Во внутренней сегментарной отчетности необходимо обеспечить первичные предварительные аналитические расчеты, способствующие лучшему восприятию информации.

Управляющие всех уровней стремятся затрачивать минимум времени на ознакомление с внутренней отчетностью. Они не любят заниматься расчетами, подготовлять хотя бы для первичной оценки результатов работы.

Хорошая управленческая отчетность должна содержать информацию, представленную в такой форме, которая поможет управленческому персоналу работать с отчетами.

Оценка отклонений является непременным компонентом хорошо составленной внутренней управленческой отчетности.

Нужно стремиться к выявлению абсолютных отклонений и по другим показателям внутренней отчетности. В отчетных таблицах следует приводить результаты анализа отклонений.

Одним из вариантов может быть расширение показателей отклонения фактических данных в сравнении не только с планом, но и с прогнозом, и с фактическими данными предыдущего отчетного периода, а также в сравнении плановых данных с прогнозными, их сравнении с фактическими данными предыдущего периода.

Такие расчеты существенно расширяют информацию об отклонениях.

Внутренняя отчетность может содержать данные об относительной величине отклонений в виде процентов или коэффициентов. Отсутствие отклонений принимается за единицу (за сто), показатель меньше единицы характеризует степень отрицательного отклонения (по издержкам - уровень экономии. Показатели, превышающие единицу, характеризуют относительную величину положительного отклонения (по издержкам - относительный показатель перерасхода или превышения).

В практике стран с рыночной экономикой наиболее часто используют четыре показателя финансового характера:

прибыль;

рентабельность активов;

остаточную прибыль;

экономическую добавленную стоимость.

Эти показатели непригодны для отражения эффективности работы центров затрат.

Для контроля деятельности центров прибыли может использоваться лишь первый показатель. Три следующих (рентабельность активов, остаточная прибыль и экономическая добавленная стоимость) полезны для анализа результатов работы центров инвестиций (СБЕ). Расчет этих показателей предполагает наличие информации о стоимости активов, принадлежащих сегменту, и о размере его обязательств.

Прибыль бизнес - единицы определяется как разность между полученной ею выручкой за проданную продукцию (работы, услуги) и понесенными в связи с этим расходами. Для оценки деятельности бизнес - единиц показатель дохода имеет не самостоятельное, а скорее прикладное значение. Лишь рассчитав значение прибыли подразделения, можно определить размер двух других показателей - рентабельности активов и остаточной прибыли.

Рентабельность активов (РА). Как отмечалось выше, этот показатель используется и в системе финансового анализа. С позиции управленческого учета и анализа показатель рентабельности активов (РА) отражает эффективность использования средств, инвестированных в активы подразделения. Формула расчета рентабельности активов выглядит так:

РА= Прибыль подразделения: Активы подразделения (1)

Показатель РА из всех выше перечисленных критериев оценки деятельности применяется наиболее часто. Являясь относительным, он обладает серьезными преимуществами в сравнении с абсолютным показателем прибыли подразделения. Компании обычно состоят из подразделений различных размеров, получающих разные прибыли и требующих отличных по объему вложений. Очевидно, что подразделения, стоимость активов которого оценивается в 1 000 000 долл., и зарабатывающие 3 00 000 долл. прибыли, более эффективно, чем бизнес-единица, получающая прибыль в размере 300 000 долл. на 5 000 000 долл. активов.

Стремясь обнаружить новые направления совершенствования деятельности подразделений, управляющих записывают формулу (1) в ином виде:

РА = прибыль подразделения: выручка от продажи продукции (2)

Эта расширенная версия позволяет сфокусировать внимание управляющих на двух составляющих РА : прибыль от продаж продукции, работ, услуг (прибыль на рубль продаж - Пр.) и оборачиваемости активов (ОА). Из формулы (2) видно, что увеличение объема продаж само по себе не ведет к росту РА. В то же время уменьшение стоимости активов сегмента (или увеличение его прибыли) при прочих равных условиях увеличивает показатель РА. Формула (2) позволяет менеджеру определять, как влияет на значение РА принятие решения, которое должно изменить эти два фактора - прибыль на рубль продаж и оборачиваемости активов.

Остаточная прибыль (ОП) - это прибыль, зарабатываемая подразделением сверх минимально необходимой нормы прибыли, устанавливаемой администрацией компании.

Некоторые компании устанавливают различные нормы прибыли (НП) для разных подразделений, отражая тем самым разницу в уровне риска, связанного с их видом деятельности. Подразделения, осуществляющие деятельность в рискованных отраслях.

Остаточная прибыль вычисляется по формуле

ОП = Прибыль подразделения - (Активы подразделения \* Цеховая НП).

Выражение в скобках дает стоимостную оценку прибыли, минимально необходимой подразделению в соответствии с установленной для него нормой прибыли. Все, что заработано подразделением сверх этой суммы, приносит компании выгоду. Можно отметить по крайней мере три основных преимущества этого показателя перед РА. Он:

1) наглядно демонстрирует, что капитал, инвестированный в какое- либо подразделение, имеет стоимость;

2) показывает, какую прибыль приносит подразделение для компании сверх минимальной прибыли, необходимой для осуществления данного объема инвестиций;

3) отражает вклад подразделения в общие результаты деятельности компании.

Руководителям центров инвестиций предоставлено право принятия самостоятельных решений по капиталовложениям. Следовательно, для оценки их деятельности должен быть установлен такой критерий, который будет побуждать их принимать лишь эффективные инвестиционные решения. Использование показателя РА для оценки деятельности подразделения может побудить менеджера принять неэффективный инвестиционный проект.

Использование в качестве критерия оценки деятельности подразделения показателя остаточной прибыли мотивирует действия, направленные на достижение согласованности целей компании и его отдельного сегмента.

Экономическая добавленная стоимость (ЭДС), или управляемая прибыль. Данный показатель, появившись в бухгалтерском управленческом учете экономически развитых стран относительно недавно (в начале 80-х годов 20века) , к настоящему времени получил широкое практическое признание. Использование ЭДС для оценки деятельности руководителей СБЕ побуждает их действовать их так, как если бы они были владельцами компании. Поэтому, наверное, этот показатель нередко называют ключевым фактором финансового здоровья фирмы. Как свидетельствует практика многих западных компаний, применение ЭДС для измерения результатов финансовой деятельности позволило сократить затраты, более эффективно использовать активы, сохранить капитал, повысить производительность труда и улучшить качество обслуживания клиентов.

Экономическая добавленная стоимость может быть определена как разница между доходом, который компания заработала для держателей своих акций и облигаций, и доходом, который мог бы быть получен, если бы средства были инвестированы в другие компании при аналогичном уровне риска, т.е. вмененным доходом компании. Другими словами, ЭДС равна прибыли за вычетом стоимости всех обязательств компании.

Концепция остаточной прибыли и экономической добавленной стоимости очень близки. ЭДС также оперирует величиной прибыли от основной деятельности, но только после удержания налога на прибыль. Экономическая добавленная стоимость имеет то же преимущество по сравнению с показателями рентабельности активов, что и остаточная прибыль: ЭДС учитывает, что для обеспечения расширенного воспроизводства бизнес-единица должна своими доходами покрывать стоимость капитала. При определении ЭДС в качестве величины целевой нормы прибыли используется стоимость капитала ( в то время как в формуле (2) для расчета остаточной прибыли фигурирует прибыль до удержания налога, что выше стоимости капитала).

Деятельность подразделений зависит от аспектов не только финансового, но и нефинансового характера - изобретательства, производительности, качества изделий (услуг), отпущенных покупателям (заказчикам), уровня удовлетворенности покупателей и заказчиков обслуживанием. Эти факторы также нуждаются в понимании, совершенствовании и оценке.

По мере того как применяемые методы оценки теряют свою репрезентативность, компании начинают искать новые критерии оценки деятельности своих подразделений. Задача менеджера состоит в том, чтобы определить, когда снижение репрезентативности нефинансового показателя свидетельствует о совершенствовании работы сегмента, а когда - об уловках или прямом обмане со стороны работы исполнителей.

**5. Принципы управленческого учета**

Исследовать принципы управленческого учета, необходимо принимая во внимание два обстоятельства:

1) место, занимаемое управленческим учетом в общей бухгалтерской системе;

2) цель, реализуемую системой управленческого учета.

Поскольку управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, им объективно используется ряд важнейших бухгалтерских принципов – экономичности и своевременности представляемой информации, ее сопоставимости и др.

К принципам управленческого учета относятся:

1. Оперативность представления информации – предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности.

2. Конфиденциальность представляемой информации – предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии.

3. Полезность представляемой информации – предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи, с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач.

4. Гибкость системы управленческого учета – означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации.

5. Прогнозность системы управленческого учета – означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и расходов.

6. Экономичность представляемой информации – состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления. Так, согласно МСФО, выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение.

7. Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей – предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотиваций.

8. Принцип управления отклонениями – означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины.

9. Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности – предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и неконтролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности.

10. Принцип своевременности представления информации – в ряде случаев принцип полноты и документальной обоснованности хозяйственных операций может игнорироваться ради обеспечения своевременности предоставления информации.

Принципы, свойственные управленческому учету, позволяют ему решать комплекс взаимосвязанных задач:

оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования деятельности сегментов предпринимательской деятельности (центров ответственности);

создания мотивационных механизмов, позволяющих гармонизировать интересы и цели сегментов с тактическими и стратегическими целями организации.

Это, в свою очередь, позволяет реализовать основную цель управленческого учета: обеспечить информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных, в конечном итоге, на максимизацию прибыли организации при условии сохранения ее капитала.

**5. Организация управленческого учета.**

Под организацией управленческого учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью. Ответственность за организацию управленческого учета в организациях несут руководители организаций. В зависимости от объема учетной работы они могут:

учредить службу управленческого учета как структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем;

ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков).

Для обеспечения рациональной организации управленческого учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации управленческого учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота, план счетов и их корреспонденции, план отчетности, план технического оформления учета, план организации труда работников бухгалтерии.

В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составления расчетов потребности в бланках. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанных самостоятельно.

Основой организации первичного учета в организациях является график документооборота. Под документооборотом понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указываются порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

При разработке плана счетов для управленческого учета необходимо иметь в виду, что действующий в настоящее время план счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.01г. № 94н, позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета. При этом допускается использование однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.

Однокруговая система учета затрат может осуществляться:

без использования специальных счетов управленческого учета;

с использованием системы счетов управленческого учета.

Однокруговую систему учета затрат целесообразно использовать в малых и средних организациях, поскольку она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете, и вследствие этого возможности контроля затрат ограничены.

Двухкруговую систему учета затрат целесообразно использовать в крупных организациях. При данной системе финансовый и управленческий имеют самостоятельные планы счетов. Возможен также вариант выделения для управленческого учета обособленных счетов.

Для согласования данных финансового и управленческого учета используют переходные и зеркальные счета. Переходные счета обеспечивают перенос информации из финансового учета в управленческий и из управленческого – в финансовый. Зеркальные счета обеспечивают численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений.

В плане отчетности указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименование служб и подразделений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты способ представления отчетов и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точным указанием выполняемых работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей. В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой вышестоящим пользователям, во второй – по отчетности, получаемой от нижестоящих подразделений организации.

В плане технического оформления учета указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использоваться в организации. Помимо использования вычислительных машин в соответствующих организационных формах необходимо предусмотреть применение различных вычислительных таблиц и разного рода средств механизации измерения и счета: мерной тары, весов, счетчиков (газовых, электрических и т.п.).

В плане организации труда работников бухгалтерии определяется структура данной службы, ее штат, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению квалификации, составляются графики учетных работ. В средних организациях в состав службы управленческого учета можно включить следующие группы (отделы): планирования, материальную, учета затрат труда и его оплаты, производственно-калькуляционную, учета продажи продукции, аналитическую.

Группа планирования составляет главный бюджет, охватывающий основную деятельность организации; бюджеты структурных подразделений организации и другие частные бюджеты (бюджеты продаж, закупок, производственный и т.п.); операционный бюджет, который детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков; финансовый бюджет, прогнозирующий денежные потоки организации на планируемый период; специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ.

Материальная группа:

осуществляется выбор поставщиков материальных ресурсов, контроль за поступлением, хранением и использованием этих ресурсов;

разрабатывает нормы расхода сырья и материалов на осуществление производственной деятельности, нормы запасов сырья и материалов на складах;

принимает участие в выборе типовых и разработке новых форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и отпуска всех видов сырья и материалов;

разрабатывает формы отчетов о расходе сырья и материалов;

осуществляет выбор цен для оприходования и расхода сырья и материалов.

Группа учета затрат труда и его оплаты осуществляет нормирование труда, определяет расценки оплаты труда, контролирует использование фонда заработной платы, принимает участие в разработке форм первичных документов, учетных регистров и отчетов по труду и заработной плате.

Производственно-калькуляционная группа определяет перечень центров затрат и центров ответственности, устанавливает статьи затрат по каждому центру затрат, разрабатывает формы учетных регистров и отчетов по затратам и выпуску продукции, осуществляет калькулирование себестоимости продукции по центрам затрат и по организации в целом и контроль за эффективным использованием производственных ресурсов.

Группа учета продажи продукции определяет порядок учета выпуска и продажи продукции, состав покупателей, исчисляет фактические затраты по продаже продукции, себестоимость проданной продукции по ее видам, зонам продажи и т.п., разрабатывает формы отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов продукции, структурным подразделениям, организации в целом.

Аналитическая группа осуществляет анализ эффективности деятельности по каждому центру затрат, структурному подразделению и организации в целом, выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов по всем подразделениям организации и организации в целом, принимает участие в разработке бюджетов организации (совместно с группой планирования).

**6. Системы управленческого учета.**

Система управленческого учета характеризуется объемом информации, поставленными перед ней целями, критериями и средствами их достижения, составом и взаимодействием элементов.

Признаками классификации систем управленческого учета являются: широта охвата информацией, степень взаимосвязи финансового и управленческого учета, оперативность обработки, оценка продукции и целевое назначение.

По широте охвата информацией видов деятельности, организационной структуры предприятия, продукции различают полные системы, состоящие из совокупности систематического и проблемного учета, и системы с целевым набором из составных частей.

Систематический учет предполагает наличие автономии, собственных объектов и методов их отражения, понятий и последовательной структуры процедур, объединенных в единое целое. Элементами систематического учета являются:

измерение и оценка по приобретению и использованию производственных ресурсов;

контроль процессов снабжения, производства, продажи в натуральных измерителях;

группировка затрат по статьям расходов и элементам, местам возникновения, видам продукции, работ и услуг, сегментам рынка, а также порядок включения затрат в себестоимость;

внутренняя и внешняя отчетность, удовлетворяющая своих пользователей по срокам, содержанию и частоте представления.

Проблемный учет формирует информацию: об экономической, технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах и реализации продукции; об управлении производственными запасами и рационализации расхода производственных ресурсов.

Задачи проблемного учета решаются с помощью методов программирования, нормирования, планирования, прогноза, систематического экономического анализа, контроля и регулирования на основе фактических данных производственного учета и статистики. Содержание понятия «проблемный учет» показывает, что эти данные применяются для решения экономических и производственных проблем предприятия. Информация, сформулированная в проблемном учете, используется для:

планирования и прогнозирования затрат и доходов, нормирования и составления смет;

анализа расходов и отклонений от нормативов (стандартов) и анализа доходности производства продуктов;

оценки деятельности предприятия и его структурных подразделений по критерию величины затрат и доходов, получаемых в процессе производства и сбыта;

принятия многовариантных управленческих решений на ближайшую и отдаленную перспективы в области производства и сбыта, кооперирования, импорта и экспорта, ассортимента продукции и др.;

разработки моделей управления запасами и затратами, которые обеспечивали бы их оптимизацию в сопоставлении с полученными доходами.

По степени взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом в практике зарубежных стран применяют две системы: монистическую и дуалистическую.

Монистическая – интегрированная система, объединяющая финансовый и управленческий учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета. При этом финансовый учет путем отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, имущества, обязательств и капитала дает возможность оценить деятельность предприятия, его финансовое положение. Дополняя финансовую информацию данными внутренней отчетности, администрация может оценить эффективность организации производства на любом его участке. Из оперативных сведений и отчетности материально ответственных лиц определяются положительные и отрицательные отклонения от действующих стандартов, что создает предпосылки для организации действующей системы контроля за затратами и доходами.

Дуалистическая система – обособленное создание управленческого учета. Связь между двумя видами бухгалтерского учета осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования.

По оперативности обработки информации различают систему учета фактических (прошлых) данных и систему учета стандартных (нормативных) данных. Первая состоит в формировании информации для расчета себестоимости проданной продукции и прибыли для определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования и других показателей. Вторая включает: разработку стандартов на затраты по приобретению и использования материалов, основных фондов, трудовых ресурсов, накладных расходов; составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет. Она ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и при необходимости – на ее регулирование. В мировой практике такая система называется «стандарт-кост».

Оценка продукции – один из признаков классификации систем учета применяемый в практике. Существует система учета полных затрат и система учета ограниченных затрат. Обе они в управленческом учете отвечают разным целям.

Система учета полных затрат представлена традиционным учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости. Основной группировкой затрат является их деление на прямые (относимые прямо на объект калькулирования) и косвенные (распределяемые между объектами калькулирования пропорционально какой-либо базе).

Под системой ограниченных затрат понимается подход, когда проводится подбор отдельных элементов затрат, которые носят прямой характер и включаются в себестоимость отдельных видов продукции. Затраты при этой системе зависят от объемов производства и потому их называют переменными. Калькуляция ограниченных затрат включает только их переменную часть, связанную с выпуском калькулируемого продукта.

Часть затрат, которые носят косвенный характер имеют отношение ко всей продукции. Такого рода затраты возмещаются из общей суммы выручки. В зарубежной практике этот вариант учета называется «директ-костинг»

Целевое назначение построения системы управленческого учета предусматривает деление ее на два вида: стратегический и текущий учет. Стратегический учет отражает деятельности организации в целом, используя специфические приемы рассмотрения ее финансовых и учетных проблем. Он сконцентрирован на деловых обязательствах и потенциальных возможностях. При этом обязательства оцениваются с точки зрения финансовых последствий и степени риска их выполнения. Потенциальные возможности должны быть определены исходя из вида и состояния бизнеса, реальной или вероятной способности предприятия выполнять свои обязательства. Здесь необходима информация о выпуске новой продукции для продаж на соответствующих рынках сбыта или открытия новых рынков для реализации как новой, так и ранее выпускаемой продукции.

Текущий учет – это система отражения объектов управленческого учета в прошлом, реальном и будущем периодах деятельности хозяйствующего субъекта.

Немаловажное значение в данной системе занимают два ее следующих элемента – затраты и контроль. Затраты имеют различные основания классификации, основные из которых базируются на согласовании затрат с доходами в течение длительного периода, измерении эффективности производства отдельных продуктов предполагаемых к выпуску или фактически выпускаемых, сопоставлении затрат на отдельные изделия с их распределением по видам деятельности.

Контроль в системе стратегического учета представлен в другом ракурсе, чем в бухгалтерском финансовом учете. Он направлен на будущее и состоит из процедур определения правильности выбора цели затрат и результатов деятельности, выявления внутренних и внешних факторов, влияющих или имеющих возможность повлиять на исполнение установленной цели, и т.д.

**Заключение.**

Таким образом, из выше сказанного, видны реальные возможности представления и анализа информации по сегментам, цели и задачи сегментарной отчетности и ее ценность, как для внешних, так и для внутренних пользователей.

В первой главе исследованы формирование и представление организации управленческого учета по центрам ответственности. Показаны преимущества и недостатки децентрализованной структуры управления подразделениями. Обосновано место сегментарной отчетности в системе бухгалтерской отчетности; выделены основные проблемы формирования сегментарной отчетности в России.

Вторая глава посвящена правилам построения отчетности по сегментам для внешних пользователей

В третьей главе представлены принципы и обобщены требования к построению внутренней сегментарной отчетности.

Четвертая глава показывает основные методы оценки деятельности центров ответственности.

Отсюда видна цель создания системы сегментарного учета и отчетности в организации - это обеспечение собственников и менеджеров всех уровней управления полной, оперативной и достоверной информацией о деятельности структурных подразделений для анализа и принятия грамотных управленческих решений.

Сегментарная отчетность приобретает особую актуальность в настоящее время, так как способна раскрыть экономическую информацию об организации, существенно повлияв, таким образом, на ее конкурентное положение на рынке.

**Список литературы**

1. М.А.Вахрушина "Бухгалтерский управленческий учет" - Москва 2003 г.

2. В.Э.Керимов "Управленческий учет" - Москва 2003 г.

3. В.Ф.Палий "Организация управленческого учета" - 2003 г.

4. К.Друри "Управленческий и производственный учет" - Москва 2002 г.

5. "Бухгалтерский учет" 7`03 , 2003 г. «Управленческий учет: как его понимать » Я.В.Соколов,М.Л.Пятов – стр.53

6. Алан Апчерч " Управленческий учет : принципы и практика ", Москва 2002 г.

7. А.Т.Головизнина, О.И.Архипова “ Бухгалтерский управленческий учет“ Москва 2003г.

8.А.Т. Головизнина, О.И. Архипова. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004.

9. Бакаев А.С. О раскрытии информации по сегментам //Экономика и жизнь. Бухгалтерское приложение . – 2000 -№13.

10. Белобжецкий И.В. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. – Москва 2000г.

11. Коляго М.Д. Сегментарная отчетность: проблемы и решения – Москва 1999г.

12.Н.П. Кондраков. Бухгалтерский учет. – 5-е издание, перераб. и доп. – М.:ИНФРА-М, 2005.

13.Управленческий учет: Учебное пособие/ Под ред. А.Д.Шеремета. – 2-е издание, исправленное. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.