МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ УКРАИНЫ

Университет экономики и управления

Экономический факультет

Кафедра Учета и аудита

КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине

"Управленческий учет"

Тема: "Управленческий учет и анализ управленческих проблем"

Выполнил: студент(ка)

\_\_\_\_\_ курса \_\_\_\_\_\_\_\_ отделения

группы \_\_\_\_\_\_

Научный руководитель

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Работа сдана "\_\_\_\_"\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_ г.

Проверена, допущена к защите "\_\_\_"\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_ г.

Защита состоялась "\_\_\_\_\_"\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_ г.

Оценка \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Симферополь, 2007

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ 3

Раздел 1. Управленческий учет, сущность, цели и задачи сфера применения 5

Сущность управленческого учета и основные отличия от финансового учета 5

1.2. Системы и виды управленческого учета 13

Выводы по первому разделу 24

Раздел 2. Основные направления анализа в управленческом учете 26

2.1. Анализ издержек 26

2.2. Анализ по центрам ответственности 30

2.3. Директ костинг 37

2.4. Подходы к эффективной постановке управленческого учета в организации 44

Выводы по второму разделу 51

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 53

СПИСОК Литературы 56

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 57

Приложение 2 58

# ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования управленческого учета и анализа управленческих проблем с помощью этого инструмента учета неоспорима. Сегодня все понимают, что управление предприятием - это комбинирование различных производственных и непроизводственных факторов, действий и возможностей предпринимательской деятельности, конечной целью которой является получение прибыли, т.е. превышение доходов над расходами. Управление невозможно без информации или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. Управленческий учет - это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений.

Предметом исследования в курсовой работе выступает предмет управленческого учета. Непосредственным объектом исследования служит управленческий учет и анализ управленческих проблем, выполняемый с помощью системы управленческого учета.

Цель работы охарактеризовать объект в соответствии с предметом на основании изучения литературных источников. Для достижения поставленной цели предполагается решить следующие задачи:

- рассмотреть сущность управленческого учета и основные отличия от финансового учета, исследовать систему управленческого учета и определить тенденции развития;

- оценить содержание основных направлений анализа в системе управленческого учета (анализ издержек, анализ по центрам ответственности, применение дирек-костинга) и их роль в решении управленческих проблем, дать оценку современных подходов к эффективной постановке управленческого учета в организации

- обобщить результаты исследования виде выводов.

Основные методы, используемые в работе – это систематизация, обобщение, сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция. Систематизация – это общенаучный метод широкого спектра применения. В первую очередь этот метод позволяет изучать элементы на основе основного связующего их фактора. Обобщение можно охарактеризовать как синтез. Это один из самых ответственных моментов в любом анализе, потому что здесь необходимо уметь отделить влияние типичных факторов, от случайных. Индукция и дедукция – это два взаимодополняющих метода, связывающих общие и частные стороны изучаемого явления или процесса. Например, анализ зависимости финансового результата от объемов реализации предполагает знание факторов подобного влияния и умение определить наиболее весомые их них по суммарному выражению. Метод индукции позволяет определить количественные характеристики различных показателей и сделать общее заключение по каждому показателю и их системе. Дедукция, которая работает в противоположном направлении, т.е., от общего к частному, может быть применена тогда, когда общий результат вызывает сомнения или настороженность.

Структурно работа состоит из введения, двух тематических разделов, заключения (выводов), списка использованной литературы и приложений. В первой главе рассматриваются теоретико-методологические основы управленческого учета, его содержание и система, роль в предпринимательской деятельности и бизнесе, связанном с производством. Второй раздел раскрывает основные направления анализа, используемые в управленческом для решения управленческих проблем.

Основными источниками, послужившими основой исследований в работе выступают труды Адамов Н. [2], Друри К. [5], Дсяткиной И.В. [6], Карповой Т.П. [9], Мурымов А. А [10].

## Раздел 1. Управленческий учет, сущность, цели и задачи сфера применения

### Сущность управленческого учета и основные отличия от финансового учета

Усложнение бизнеса и необходимость принятия управленческих решений в динамичной и труднопрогнозируемой среде обусловили процесс трансформации традиционного бухгалтерского учета в систему обработки и анализа финансовой информации.

Если пользователем данной системы является налоговая инспекция, то мы говорим о налоговом учете. Так как налоги у фирмы изымает государство, налоговый учет регламентируется законодательными актами и инструкциями налоговой службы.

Чрезмерный налоговый пресс вынуждает предприятия уходит от налогов, что во многом обусловливает формальный и фиктивный характер налоговых отчетов фирмы. Реальные хозяйственные события в них перемешаны с вымышленными операциями, единственная цель которых - уменьшить величину налогов до минимально возможного уровня. Если пользователями финансовой системы являются учредители предприятия, акционеры, инвесторы и кредиторы, то информация предоставляется в соответствии с правилами финансового учета. Иными словами, финансовый учет является универсальным языком, с помощью которого заинтересованные лица могут получить информацию о финансовом положении предприятия. В нашей стране защита прав акционеров и инвесторов находится в стадии становления и финансовый учет носит во многом формальный характер.

Предприятия не заинтересованы в объективном освещении своей деятельности по отношению к внешним пользователям. Высокие доходы могут привлечь внимание налоговых органов и криминальных сообществ, поэтому в финансовых отчетах фирмы занижают размеры полученной прибыли.

Во многом финансовый учет дублирует учет налоговый и не отражает реальной ситуации на предприятии. Необходимость привлечения средств на финансовых рынках вынуждает предприятия показывать часть своих достижений в финансовых отчетах и использовать правила международного учета.

Единственным источником, позволяющим полностью представить деятельность предприятия, является внутрифирменный, или управленческий, учет. Пользователями финансовой системы в этом случае являются руководители фирмы, которые заинтересованы в получении наиболее достоверной информации.

Проблемой развития управленческого учета и нашей стране является дефицит высококвалифицированных кадров. Руководители бухгалтерской службы, как правило, хорошо разбираются в тонкостях налогового учета и начинай и механически использовать его принципы и при подготовке внутрифирменной отчетности. Все операции фирмы, которые будут скрываться от налоговой инспекции, бухгалтер будет держать в г лове, не без основания полагая, что такую голову очень сложно уволить. В результате вместо понятной и целостной картины финансовой составляющей бизнеса руководитель будет иметь на столе ворох ненужных бумаг и отрывочные сведения, сдобренные узкопрофессиональным бухгалтерским жаргоном. Руководство фирмой будет осуществляться по наитию, что рано или поздно приведет к банкротству или поглощению более сильным конкурентом.

Для того чтобы бизнес мог развиваться и выстоять в конкурентной борьбе, руководитель должен иметь полную и ясную картину финансовой деятельности предприятия. И помочь ему в этом может только управленческий учет. Одной из главных функций управленческого учета является налаживание эффективных коммуникаций между различными подразделениями фирмы, разработка систем эффективной мотивации сотрудников, организация контроля за использованием ресурсов фирмы и их сохранностью. Наиболее логичным шагом для эффективного создания управленческого учета является формирование специального структурного подразделения, ранг руководителя которого должен быть не ниже статуса главного бухгалтера. Система управленческого учета не будет приоритетной задачей, что сразу скажется на качестве и реальной полезности подготавливаемой для руководства фирмы информации.

Управленческий учет обязательно повысит эффективность деятельности предприятия/организации, но это неизбежно повлечет изменения в практической работе предприятия. Все основные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятия: снабжение, производство, сбыт и координирующая их функция управления - непосредственно связаны с расходованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Эти расходы могут считаться оправданными, если в результате их осуществления получены доходы, превышающие произведенные затраты. По существу, управление предприятием - это комбинирование различных производственных и непроизводственных факторов, действий и возможностей предпринимательской деятельности, конечной целью которой является получение прибыли, т.е. превышение доходов над расходами.

Управление невозможно без информации или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. В таком понимании экономическая информация выступает как основа процессов подготовки, принятия и реализации управленческих решений.

Экономическая информация для управления хозяйственными организациями формируется в системах планирования, учета и анализа производственно-финансовой деятельности.

В общем виде систему обеспечения предприятия экономической информацией можно представить в виде следующей схемы (рис.1.1) [6].

Финансовый учет

Экономический анализ

Управленческий учет

Экономическая информация

Рис.1.1. Взаимосвязь финансового и управленческого учета с экономическим анализом.

Финансовый учет призван обеспечить отчетной информацией и главным образом внешних пользователей: акционеров и других собственников, кредиторов, инвесторов предприятия, его персонал, поставщиков и покупателей, налоговые и статистические органы государства, общественные и профсоюзные организации.

Управленческий учет - это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений.

Информация, формируемая системой управленческого учета, должна отвечать следующим требованиям: достоверность; полнота; релевантность; целостность; понятность; своевременность; регулярность.

Аналогичные требования предъявляются к информации финансового учета. Однако их содержание и значимость могут быть различными

Управленческий учет в основном использует те же принципы, что и финансовый, и является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции.

Соотношение бухгалтерского, производственного и управленческого учета можно представить в виде следующей схемы (рис.1.2) [6].

Бухгалтерский учет

Финансовый учет

Финансовая отчетность для внешних пользователей

Учет для управления финансовой деятельностью

Управленческий учет затрат и результатов деятельности

Производст-венный учет

Управленческий учет в организации

Рис.1.2. Взаимосвязь бухгалтерского, производственного и управленческого учета.

Из приведенной схемы [6] видно, что управленческий учет состоит как бы из двух компонентов: производственного учета, предназначенного для внутреннего (внутризаводского, как говорили раньше) управления производством и сбытом продукции, и той части финансового учета, которая служит для управления финансовой деятельностью непосредственно в организации. Это не означает, что при организации управленческого учета, создании его системы нужно обязательно объединить обе эти функции. Они могут существовать и обособленно: производственная бухгалтерия ведет учет затрат и результатов производства и сбыта, а финансовая - кроме ведения бухгалтерского учета, составления баланса и других форм отчетности, участвует в управлении финансовыми операциями и потоками платежных средств и соответствующей деятельностью. В небольших организациях функции управленческой и финансовой бухгалтерии следует объединить в единой службе.

Основным принципом управленческого учета является его ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, решение задач внутрифирменного менеджмента различного уровня прав и ответственности. При этом информация должна опережать принимаемые решения. Данные управленческого учета нужны в первую очередь тем, кто распоряжается тратой ресурсов или сам осуществляет эти траты. Поэтому одним из принципов учета для управления является ориентация на группировку затрат и результатов деятельности по внутризаводским, внутрифирменным подразделениям предприятия. Владея информацией управленческого учета, руководители высшего уровня могут осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, т.е. отслеживать протекающие процессы в режиме реального времени, оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения недостатков, ведущих к удорожанию себестоимости и снижению рентабельности производства и продаж.

Для управленческого учета важно не только исчисление абсолютного значения показателей, но, прежде всего, отклонений от заданных параметров исполнения, ориентация на выявление факторов, влияющих на отклонения. Их выявление лежит в основе управления по отклонениям, при котором корректирующее воздействие на управляемый объект осуществляется на основе информации об отклонениях от заранее заданных параметров состояния или поведения объекта.

Наиболее существенные различия между финансовым и управленческим учетом сводятся к следующему (рис.1.3) [2]

В конечном счете управленческий учет в отличие от бухгалтерского не предполагает фактического учета величины имущества, затрат и доходов, состояния расчетов и обязательств и условий, влияющих на производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации. Его цель - дать информацию для принятия решений по управлению экономикой предприятия и проверить эффективность выполнения принятых решений [2].

Рис.1.3. Сравнительные характеристики финансового и управленческого учета.

Финансовый учет

Управленческий учет

Основные потребители информации

Внешние (налоговые органы, целевые фонды)

Внутренние (администрация, акционеры)

Виды систем учета

Отчеты должны иметь форму, необходимую для системы двойной записи

Запись информации не обязательно должна опираться на систему двойной записи. Используется любая система, которая дает результат

Свобода выбора

Основан на общепринятых стандартах и принципах учета, которым должен обязательно следовать

Не имеет норм и ограничений, единственный критерий - пригодность информации

Используемые измерители

Используются денежные единицы по курсу, действовавшему на момент возникновения факт хозяйственной жизни

Применяется любая подходящая денежная или натуральная единица измерения

Основной объект анализа

Сумма операции всей фирмы в целом

Анализ деятельности различных подразделений или каких-либо сторон его деятельности

Частота составления отчетности

Ежемесячно, ежеквартально или ежегодно

Могут составляться на регулярной основе (даже ежедневно), но это не обязательно

Степень надежности

Фактические данные для проверки

Точные данные для целей планирования

Управленческий учет является составной частью системы управления предприятием. Он призван обеспечить формирование информации, необходимой для [2]:

контроля экономичности текущей деятельности организации в целом и в разрезе ее отдельных подразделений, видов деятельности, секторов рынка;

планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности в целом и отдельных хозяйственных операций, оптимизации использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации;

измерения и оценки эффективности хозяйствования в целом и в разрезе подразделений организации, выявления степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг, секторов и сегментов рынка;

корректировки управляющих воздействий на ход производства и реализации продукции, товаров и услуг, уменьшения субъективности в процессе принятия решений на всех уровнях управления.

Исходя из этого, основными задачами организации управленческого учета являются ориентация на достижение заранее определенной цели предпринимательства, необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализ. Кроме того, необходимо соблюдать общие принципы формирования информации для управления: принцип опережения данных для принятия управленческого решения и принцип ответственности за его последствия. Правильная оценка предстоящих расходов и доходов гораздо важнее, чем констатация упущенных возможностей. В то же время, если нет ответственности за результаты хозяйствования на всех уровнях управления, вести управленческий учет не имеет смысла.

Со временем круг задач управленческого учета заметно расширился. В настоящее время, кроме вышеперечисленных назначений, в странах с развитой рыночной экономикой выделяют следующие задачи учета для управления [10]:

* регистрация затрат и представление отчетов, в том числе классификация, обобщение, предоставление и истолкование данных о затратах для заинтересованных пользователей;
* определение и оценка величины затрат по конкретным продуктам, услугам или местам формирования издержек, центрам ответственности;
* управление стоимостью и анализ затрат, т.е. представление данных о затратах в виде информации, пригодной для управленческого планирования и контроля.

Из указанных функций учета первые две функции традиционны и для нашего производственного учета, а последняя является новшеством.

Современный управленческий учет включает функции прогнозирования, нормирования, планирования, оперативного учета и контроля. Прогнозирование основных показателей деятельности предприятия конкретизирует его цели для данного периода времени и способствует их достижению. Оно базируется на пространственно-временном изучении состояния рынка, его структуры и факторов, влияющих на потребности в конкретных изделиях и услугах, изучении тенденций их развития, анализе финансовых возможностей покупателей. Основой является прогноз продаж как необходимый элемент планирования производства и реализации товаров.

### 1.2. Системы и виды управленческого учета

Любая система представляет собой множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которые образуют определенную целостность единства. В системе бухгалтерского учета такими элементами являются хозяйственные средства, источники их образования и поступления, хозяйственные процессы и их результаты, т.е. объекты финансового учета. К системообразующим признакам здесь относят возможность оценки деятельности организации в едином стоимостном измерителе, соответствие модели учетных задач кругообороту хозяйственных средств, использование единого, взаимосвязанного плана счетов бухгалтерского учета, ретроспективность и юридическую полноценность его данных.

Элементами системы управленческого учета также служат его объекты и взаимосвязь между ними. В основном они те же самые, что и в бухгалтерском учете, но рассматриваются не с позиций констатации и анализа факта наличия и движения средств, источников их формирования, изменений под влиянием хозяйственных операций, а с позиций использования потребления ресурсов, соотношения затрат и полученных результатов. Кроме традиционных для финансового учета показателей, объектами управленческого учета служат дополнительные показатели добавленной и дисконтированной стоимости, маржинальной прибыли, притока и оттока денежных средств, сумм и ставок покрытия и производных от них величин [6].

По целевому назначению системы управленческого учета можно подразделить на стратегический учет для высшего руководства предприятий, компаний, фирм и текущий учет для внутреннего менеджмента. В обоих случаях управленческий учет предназначен для того, чтобы научить менеджеров оценивать свои возможности и эффективно контролировать ресурсы, потребляемые при использовании этих возможностей.

Стратегический учет нацелен на перспективу. Ни одна хозяйственная организация не может рассчитывать на постоянный и всевозрастающий в течение многих лет успех своей деятельности. Более того, если она не развивается, рано или поздно ее ожидает финансовый крах. Информация стратегического учета и использование его данных должны обеспечить принятие решений, предотвращающих это.

Управленческая функция, или реакция менеджмента на данные управленческого учета, состоит в комплексе мер по реализации поставленной цели, оценке результатов деятельности различных подразделений предприятия, выработке корректирующих воздействий при отклонении от норм и нормативов затрат, объема производства и продаж.

Оперативный учет обеспечивает выявление узких мест в деятельности предприятия, в его производственных и сбытовых возможностях, формирует информацию для управления ассортиментом продукции и товаров, затратами и результатами производственно-сбытовой деятельности, помогает в определении цен предложения и участия на рынке, обеспечивает другую информацию для принятия оперативных управленческих решений [6].

В основе оперативного управленческого учета - исчисление издержек производства и сбыта как совокупности переменных, зависящих от объема деятельности расходов и затрат на организацию и управление предприятием, являющихся преимущественно постоянными, зависящими от продолжительности отчетного периода. Это так называемая система учета сокращенной себестоимости или переменных затрат (директ-кост, вариабль-кост, учет предельных расходов).

Оперативный учет для управления частично выполняет функции внутреннего контроля экономичности работы предприятия и его подразделений, рентабельности производства и сбыта отдельных изделий, товаров и услуг.

Составной частью этого вида учета является оперативная диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Она отслеживает и анализирует финансовое состояние организаций, уровень их безубыточности, оценивает риски и вырабатывает рекомендации по управлению рисками.

К информации для внутреннего управления предъявляется ряд специфических требований, отличных от требований к информации для финансового учета, к бухгалтерской информации для внешних пользователей. Она должна быть [8]:

* оперативной, формируемой по принципу "чем быстрее, тем лучше";
* целевой, т.е. направленной на решение конкретных задач управления;
* адресной - имеющей ориентацию на конкретного потребителя - менеджера и решаемые им задачи;
* достаточной - информация управленческого учета не должна быть излишней, но вполне достаточной для принятия соответствующих решений;
* экономичной в получении и использовании;
* гибкой, приспособленной к возможностям изменений в бизнесе.

Системы отчетности и информации для управления выступают в роли средств коммуникации и выполняют важнейшую задачу - передачу данных из систем планирования и контроля на те уровни менеджмента, которые ответственны за принятие решений по тем или иным вопросам. На их рассмотрение должна быть представлена достоверная, ясная и четкая, полная и своевременная информация, структурированная как по уровням ответственности, так и по степени сложности принятия решений.

Совершенствование философии управленческого учета. Особенности развития управленческого учета в Украине.

Управленческий учет имеет западные корни и в нашей стране это новинка. Но на Западе данная область практических знаний достаточно долго эволюционировала.

Так, в 1980-х гг. в профессиональной и академической литературе стали появляться критические замечания в адрес практики управленческого учел. Наиболее основательная критика принадлежит Роберту Каплану из Гарвардской школы бизнеса. В ряде публикаций он поставил под сомнение значимость современной практики управленческого учета [11].

В 1987 г. в соавторстве с Томасом Джонсоном он написал книгу "Утраченное значение: взлет и падение управленческого учета". Книга приобрели широкую известность, в частности, благодаря утверждению авторов, фирмы до сих пор, используют практику управленческого учета, принцип "точно в срок" были разработаны более 30 лет назад и потому устарели в соврете иную эпоху конкуренции и развития производства. Хотя по поводу необходимости изменений в управленческом учете мнения разделились, многие специалисты твердо уверены, что требуются фундаментальные изменения.

Принципиальные критические замечания в адрес современной практики управленческого учета звучат следующим образом [11]:

* традиционный управленческий учет не удовлетворяет требованиям современного уровня развития производства и возросшей конкуренции.
* традиционные системы учета производственных затрат поставляют дезориентирующую информацию, непригодную для принятия решений.
* практика управленческого учета теряет самостоятельность, следуя за требованиями финансового учета, и приобретает вспомогательный характер.
* управленческий учет практически полностью фокусируется на внутренних аспектах деятельности компании и не уделяет внимания окружающей среде бизнеса, в которой действует компания.

Рассмотрим эти замечания более подробно.

Неспособность реагировать на изменения уровня развития производства и на рост конкуренции. В 1980 гг. передовые промышленные технологии (ППТ) и методы производства "точно к сроку" внесли значительные изменения в производственные провесы многих организаций. Компании осознали, что успешное противостояние конкурентам требует производства усовершенствованных высококачественных продуктов с низкой себестоимостью и первоклассного обслуживания клиентов. Многие компании отреагировали на эти требования конкуренции инвестициями в ППТ, применением философии производства "точно к сроку" и стали уделять основное внимание таким целям, как высокое качество, новизна продукции, своевременность доставки и гибкость в обслуживании клиентов.

Эти изменения привели к возникновению множества проблем, например: как оценивать эффективность инвестиций в ППТ, как рассчитывать себестоимость продукта, как изменить систему контроля и показатели эффективности деятельности компании, чтобы они стимулировали управляющих на достижение новых стратегических целей компании в области производства и конкурентной борьбы. Некоторые организации утверждали, что принятые у них системы учета затрат скорее тормозили, чем способствовали внесению изменений в их деятельность. В результате ряд специалистов утверждали, что управленческий учет нуждается в революции, которая отразила бы революцию в области производства.

Основное требование производства в рыночной экономике выражается понятием "точно к сроку", которое состоит в том, чтобы производить нужные компоненты в нужное время и только когда они требуются. Обзор, проведенный К. Друри показал, что 84% опрошенных компаний оценивают запасы МПЗ на основе калькуляции с полным делением затрат для расчета ежемесячной прибыли в интересах внутрифинансовой отчетности. Если для оценки запасов МПЗ используется система калькуляции стоимости с полным распределением издержек, то менеджеры центра прибыл могут увеличивать прибыль путем наращивания запасов МПЗ. Это приводит тому, что система оценки прибыли будет действовать в направлении, противоположном тому, которое определяет философия "точно к сроку". Отчеты об исполнении сметы поступают слишком поздно, поэтому не могут быть использованы для контроля производственных раций. Обычно эти отчеты составляются на ежемесячной или еженедельной основе. Однако промышленные компании, внедрившие производство " к сроку", имеют, как правило, короткие производственные циклы и поэтому информация о возникающих на производстве проблемах должна поступать немедленно, в крайнем случае - ежедневно. Компании, использующие философию "точно к сроку", хотели бы сосредоточиться на показателях, отражающих качество и надежность производства, а не на отклонениях закупочных цен, отвлекающих внимание от ключевых показателей. Эти показатели должны объединять все факторы, важные для закупочной деятельности, в частности, качество и надежность поставщиков, а не только цены. Некоторые специалисты утверждают, что концепция установления нормативов несовместима с принципом постоянного совершенствования философии "точно к сроку". Когда устанавливаются нормативы, они как бы подменяют стремление к постоянному совершенствованию стремлением к достижению именно этих нормативных показателей. Динамика показателей результативности за различные периоды времени обеспечивает полезную обратную связь в виде информации о темпах изменения функционирования производства.

Отчеты в рамках управленческого учета традиционно стремятся фокусироваться на затратах. Однако, если не уделять должного внимания нефинансовым показателям, которые так важны для успешного противостояния конкуренции в среде бизнеса, то управляющие и персонал компаний будут стремиться сосредоточивать усилия только на улучшении затратных показателей, а значит, игнорировать не менее важные маркетинговые, управленческие и стратегические аспекты деятельности компании.

Ограничения традиционных систем калькуляции производственных затрат. В конце 1980-х гг. большую популярность приобрели измерения производственных затрат и анализ прибыльности. Полные производственные затраты рассчитываются в интересах финансовой отчетности. В литературе по управленческому учету отмечается, что полные производственные затраты, рассчитанные с использованием принципов финансового учета, не подходят для принятия решений. Утверждается, что решения должны приниматься на основе анализа инкрементных (устранимых) затрат. Согласно этому подходу такие решения, как начало производства нового продукта, прекращение производства продукта и установление цен на продукт, должны основываться на изучении только тех инкрементных расходов и доходов, объем которых определяется принятым решением. Этот подход требует проведения в случае необходимости специальных исследований. Однако для сложных многомерных реальных ситуаций, когда компании производят широкий ассортимент продуктов, может быть нецелесообразным однозначно устанавливать релевантные затраты для каждого решения, поскольку количество возможностей и вариантов, с которыми сталкивается каждый раз управляющий, множество.

На основе рассмотрения 150 систем учета затрат в США Купер утверждал, что все компании использовали традиционные полные производственные затраты на продукт для принятия решений. Недостатки традиционных полных производственных затрат для принятия решений широко обсуждались в работах Джонсона и Каплана. Традиционные методы калькуляции производственных затрат были созданы десятилетия тому назад, когда компании производили небольшое количество продуктов и основными заводскими расходами были затраты на труд основных производственных рабочих и на основные материалы. Накладные расходы были невелики и поэтому искажения, возникавшие из-за невозможности точного отнесения накладных расходов на конкретные продукты, были незначительны. В то же время расходы на обработку информации были достаточно значительны, поэтому трудно было оправдать более точные и сложные методы отнесения накладных расходов на продукты.

В настоящее время компании производят, как правило, большой набор продуктов; затраты на труд основных производственных рабочих представляют небольшую часть совокупных затрат, а накладные расходы, наоборот, приобрели большую важность. Упрощенные методы распределения накладных расходов на продукты на базе все уменьшающихся затрат на труд основных производственных рабочих уже не могут быть оправданны, особенно сейчас, когда затраты на обработку информации не являются ограничением для внедрения более сложных систем обработки данных. Более того, жесткая конкуренция на мировом рынке создала потребность в более точной информации о влиянии на прибыльность компании решений об ассортименте выпускаемой продукции, о начале или завершении производства продуктов. На этом фоне возник метод учета затрат по функциям.

Превращение управленческого учета (во вспомогательный инструмент финансового учета). По утверждению Джонсона и Каплана, управленческий учет стал вспомогательным инструментом для финансового учета. В качестве аргумента выдвигается тезис о том, что производственные затраты, рассчитываемые в интересах финансового учета, используются также для принятия решений. Такие расчеты включают в себя произвольное распределение накладных расходов на продукты и не отражают количество ресурсов, потребленных конкретными продуктами. Затраты, рассчитанные на основе принципов финансового учета, обеспечивают достаточную точность для распределения затрат между себестоимостью реализованной продукции и себестоимостью запасов, что необходимо для внешней финансовой отчетности. Но они искажают индивидуальную себестоимость продукта через взаимосубсидирование производственных затрат, возникающее вследствие неправильного распределения накладных расходов. Следовательно, стратегические решения подчиняются требованиям финансовой отчетности.

Исследование, проведенное Друри дает материал, подтверждающий утверждения Джонсона и Каплана, что системы учета затрат в первую очередь обслуживают потребности внешней финансовой отчетности. Составляя ежемесячные внутренние отчеты о прибыли, большинство компаний руководствуются требованиями, предъявляемыми к внешней отчетности, и производят оценку МПЗ на основе полного распределения затрат несмотря на наличие веских аргументов в пользу использования калькуляции себестоимости по предельным затратам для внутренней отчетности по прибыли. Практически все компании использовали для принятия решений о ценообразовании снижение первоначальной стоимости, в то время как для управленческого учета должна использоваться восстановительная стоимость.

Компании должны осознанно делать выбор и выдвигать достаточные причины для того, чтобы утверждать требования финансовой отчетности как основу, для получения информации управленческого учета. Информация управленческого учета не должна быть просто побочным продуктом деятельности систем внешней финансовой отчетности.

Недостаток внимания внешней среде, в которой действует компания. Управленческий учет подвергался критике за пристрастие к сопоставлениям затрат и доходов компании и недостаток внимания к внешним условиям, в которых действует компания. Критики управленческого учета утверждают, что необходимо сосредоточить больше внимания на перспективах деятельности компании, введением в отчетность показателей, характеризующих рынки сбыта компании, и показателей, характеризующих ее конкурентов. Этот внешне ориентированный подход известен как стратегический управленческий.

В СССР, в состав которого входила Украина, термин "управленческий учет" не применяли. Значительная часть показателей (финансовых и нефинансовых) текущей внутренней отчетности базировалась на данных оперативного, а не бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет был, по существу, финансовым учетом, направленным на контроль за сохранением социалистической собственности и выполнением государственных планов. Вместе с тем, данные бухгалтерского учета использовали также для управления с целью сокращения расходов и повышения рентабельности. Развитие рыночных отношений в Украине обусловило рост потребности в учетной информации, необходимой для управления предприятием. Поэтому термин управленческий учет появился в принятом 1999 года Законе Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" как синоним внутрихозяйственного учета. Этот Закон содержит такое определение: "Внутрихозяйственный (управленческий) учет - система обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользователей в процессе управления предприятием". При этом статья 8 Закона предусматривает, что предприятие самостоятельно разрабатывает систему и формы внутрихозяйственного (управленческого) учета [6].

Однако целесообразность и возможность практического деления учета на финансовый и управленческий в Украине, России и других странах - бывших республиках СССР воспринимается неоднозначно и является объектом широкой дискуссии. Поклонники распределения учета на финансовый и управленческий (Г. Чумаченко, В. Палий, В. Ивашкевич и др.) считают, что такое деление не нарушает единства системы бухгалтерского учета, поскольку речь идет не о методологическом делении учета, а об организационных изменениях. Противники такого деления (Я. Соколов, Б. Валуев, О. Бородкин и др.) считают, что бухгалтерский учет является единственным и неделимым, а управленческий - это учет расходов и калькуляция себестоимости, которые искусственно пытаются оторвать от бухгалтерского учета отдельные, преимущественно молодые, специалисты, ориентированные на западные традиции.

Руководство предприятия и другие пользователи учетной информации нуждаются в своевременной, надежной и уместной информации. Если предприятие имеет потребность в определенной информации дополнительно к обязательному бухгалтерскому учету, оно может создать такую информационную систему и дать ей любое название: "контролинг", "внутрихозяйственный учет", "управленческий учет" и др. Такое определение задач учета дает возможность говорить о необходимости создания глобальной системы учета, которая должна обеспечить информационные потребности как внешних, так и внутренних пользователей (рис.1.4) [6].

Сбор Классификация Передача.

Историческая информация

(о результатах операций, которые уже осуществлены)

9(

Информация для счетоводства

Финансовая отчетность, налоговая отчетность

Информация для привлечения внимания

Внутренняя регламенти-рованная отчетность

Информация для решения проблем

Внутренняя нерегламенти-рованная отчетность

Прогнозная информация

(о возможных результатах будущих операций)

Внешние пользователи (инвесторы, кредиторы, налоговые органы) и менеджеры (для оценки финансового состояния)

9(

Менеджеры

(для текущего планирования и контроля)

9(

Менеджеры (для долгосрочного планирования и специальных решений)

Рис.1.4. Глобальная система учета

Поэтому управленческий учет следует рассматривать как подсистему учета, которая обеспечивает финансовую и нефинансовую информацию, необходимую для принятия решений, направленных на достижение стратегической цели предприятия.

### Выводы по первому разделу

1. Усложнение бизнеса и необходимость принятия управленческих решений в динамичной и труднопрогнозируемой среде обусловили процесс трансформации традиционного бухгалтерского учета в систему обработки и анализа финансовой информации Для того чтобы бизнес мог развиваться и выстоять в конкурентной борьбе, руководитель должен иметь полную и ясную картину финансовой деятельности предприятия. Управление невозможно без информации или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. Управленческий учет - это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений основными задачами организации управленческого учета являются ориентация на достижение заранее определенной цели предпринимательства, необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализ.

2. По целевому назначению системы управленческого учета можно подразделить на стратегический учет для высшего руководства предприятий, компаний, фирм и текущий учет для внутреннего менеджмента. Составной частью этого вида учета является оперативная диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

3. Управленческий учет имеет западные корни и в нашей стране это новинка. Но на Западе данная область практических знаний достаточно долго эволюционировала.

## Раздел 2. Основные направления анализа в управленческом учете

### 2.1. Анализ издержек

Затраты - это использование определенного ресурса для достижения определенной цели. Затраты всегда связаны с определенным объектом. Объектами могут быть виды деятельности, филиалы и структурные подразделении, производимые продукты и услуги, проекты и программы [3].

Информация о затратах аккумулируется системой учета и затем распределяется по объектам затрат. Распределение затрат может быть прямым, когда существует очевидная взаимосвязь между количеством потраченного ресурса и количеством выпущенной продукции.

Например, чтобы произвести 1 т бензина, необходимо израсходовать 1,5 т нефти. Конечно, на самом деле нефти может понадобиться больше или меньше и зависимости от используемой технологической схемы, эффективности работы оборудования и размером хищений, а также обоснованности используемых на предприятии норм. Однако можно с уверенностью сказать, что при сложившейся на предприятии системе управления, контроля и технологии для производства определенного количества бензина потребуется вполне определенное количество нефти. Стоимость использованной нефти будет называться прямыми затратами предприятия [4].

Не всегда взаимосвязь между полученным результатом и использованными ресурсами имеет прямой и очевидный характер. Когда необходима дополнительная аналитическая процедура, позволяющая взаимоувязать ресурсы и результат, мы говорим о косвенных, или общепроизводственных, затратах.

Например, не стоит определять, насколько микрон износился станок при производстве данной детали, но всегда с помощью дополнительного расчета можно узнать более или менее корректную оценку затрат из-за износа оборудования при изготовлении данной детали. Обычно аналитическая процедура определения косвенных затрат основывается на измерении действительной величины особого показателя, который называется "драйвер издержек". Особенность такого показателя заключается в том, что его изменение позволяет достаточно точно определить изменение величины затрат. Например, в качестве драйвера производственных косвенных затрат могут использоваться количество выпущенных изделий, машино-часы и часы работы оборудования, человеко-часы работы основного производственного персонала. Для определения величины затрат, помимо фактического значения драйвера, используется и коэффициент перерасчета. Суть данного коэффициента - оценка, на сколько изменятся затраты при изменении на одну единицу драйвера затрат [4].

Допустим, время работы оборудования является драйвером косвенных производственных расходов. В качестве коэффициента перерасчета используется следующее соотношение: 1 ч работы оборудования увеличивает косвенные производственные расходы на 15 ден. ед. . Если в феврале время работы оборудования составило 20 000 машино-часов, расчетная величина косвенных производственных затрат составит 300 000 долл. (20 000 ч \* 15 дден. ед. /ч) [4].

Самым важным критерием выбора драйвера затрат является точность определения величины расчетных затрат: в конце года, когда сопоставляются фактические и расчетные затраты, разница между ними должна быть минимальной. Если расчетные затраты окажутся выше фактических, то на величину расхождения нужно увеличить прибыль и уменьшить затраты фирмы, полученные расчетным путем. Если расчетные затраты окажутся ниже фактической величины, в этом случае разница должна уменьшить прибыль и увеличить затраты (себестоимость), полученные расчетным путем [4,c.75].

Если разница между фактическими и расчетными затратами, по мнению руководства фирмы, будем слишком высока, следует использовать другой драйвер (например, человеко-часы работы основного производственного персонала). Иногда для более точного определения величины затрат используется сразу несколько драйверов.

Если затраты меняются пропорционально изменению драйвера, они называются переменными. Примером переменных затрат являются затраты сырья при производстве готовой продукции. Если величина затрат не меняется, несмотря на изменение драйвера издержек, то это постоянные затраты. Примером постоянных затрат могут быть расходы фирмы на управление и контроль, выполнение профилактических ремонтных работ, на уборку и охрану [3].

По характеру влияния на величину прибыли затраты бывают мгновенные и инвентаризируемые. Мгновенные, или периодические, затраты уменьшают прибыль в момент своего возникновения. Примером таких затрат могут быть маркетинговые и административные расходы [3].

При этом следует иметь в виду разницу между прибылью, полученной в целях ведения управленческого учета, и прибылью, показанной в отчетности для налоговой инспекции. Например, расходы на рекламу учитываются в затратах предприятия согласно определенным нормативам. Если же норматив превышен, величина превышения возмещается за счет оставшейся после уплаты налогов прибыли.

Такого рода подход не имеет ничего общего с экономикой предприятия и преследует единственную цель - максимизировать величину налоговых изъятий у предприятия. В управленческом учете нас интересует истинная величина прибыли, реальная рентабельность нашего бизнеса, поэтому необходимо учитывать мгновенные расходы в полном объеме.

В отличие от мгновенных инвентаризируемые расходы рассматриваются как актив, пока не произойдет реализация товаров. Это означает, например, что при постройке дома затратами являются зарплата рабочим, стоимость материалов. Все денежные расходы рассматриваются как изменение формы существования имущественного комплекса, и только когда построенный дом продается - расходы, понесенные при его строительстве, станут затратами, уменьшающими величину прибыли.

Затраты могут группироваться и по стадиям производственного процесса: затраты на научно-исследовательские и проектные работы, затраты на дизайн, затраты на производство продукции, расходы на логистику и маркетинг, затраты на послепродажное обслуживание, расходы на управление.

При анализе издержек производства используются трехэлементная и двухэлементная системы затрат [9].

Трехэлементную систему составляют прямые затраты на сырье, материалы и комплектующие, прямые затраты труда и косвенные, или общепроизводственные, расходы.

Двухэлементная система издержек состоит из прямых затрат на сырье, материалы и комплектующие, или прямых материальных затрат, и конверсионных расходов. Конверсионные расходы представляют собой не что иное, как сумму прямых затрат труда и косвенных расходов.

Использование понятия конверсионных расходов целесообразно для высокотехнологичных отраслей, для которых характерна сравнительно небольшая величина прямых затрат труда. Например, если в издержках предприятия затраты на прямой труд составляют 5-6%, то в этом случае удобнее пользоваться двухэлементной системой затрат [9].

Существует два подхода к оценке затрат при принятии управленческих решений. При первом подходе затраты на производство одного изделия включают как переменные, так и постоянные затраты. Предполагается, что производимая продукция должна окупать все производственные затраты. Например, если фирма выпустила 1000 изделий и при этом переменные затраты составляют 5 ден. ед. на одно изделие, а постоянные затраты - 10 000 ден. ед., то затраты на производство одного изделия составят [11]:

5 ден. ед. + 10 000 ден. ед. /1000 изделий =15 ден. ед.

Такой подход называется учетом полных издержек. Полные издержки вычисляются при подготовке финансовой отчетности и определении прибыли, полученной фирмой. Иногда полезно использовать подход, при котором в затраты на производство изделия включаются только переменные затраты, а постоянные расходы рассматриваются как периодические, связанные с деятельностью всего предприятия. Такой подход называется прямым учетом издержек. В нашем примере затраты на производство одного изделия составят лишь 5 ден. ед.

### 2.2. Анализ по центрам ответственности

Центры ответственности. Все подразделения предприятий являются структурными подразделениями. Каждое подразделение возглавляет менеджер, который отвечает за его деятельность; поэтому каждое подразделение можно назвать центром ответственности.

Любое предприятие, организация действует в условиях внешней среды. Внешняя среда организации включает в себя что ее окружает: заказчики, поставщики, конкуренты, общество, власти и другие внешние стороны. Организация постоянно вовлекается в двухсторонние связи с ее внешней средой. Характер внешней среды, в которой функционирует организация воздействует на характер ее системы управленческого контроля. На рис.2.1. раскрывается суть центров ответственности в их взаимодействии с внешней средой [3].

Центр ответственности

Вход других центров ответственности

Внешний мир

Вход:

Труд, сырьё и материальные услуги

Вход:

1. Стоимость

2. Немонетарные данные

Центр ответственности

Выход:

1. Выручка

2. Немонетарная информация

а) В действительности

б) Отражение информации

Рис.2.1. Взаимодействие центров и внешней среды.

Как показано в части Б рис.2.1., центр ответственности имеет входы: сырье и материалы в физическом вине, часы различных видов труда и различных типов услуг. Обычно необходимы также определенные активы.

Центр ответственности выполняет работу с этими ресурсами и в результате производит на выходе товары или услуги. Эта продукция идет либо в другой центр ответственности внутри организации, либо заказчикам извне.

Хотя ресурсы, используемые для производства, в большинстве своем имеют натурально-вещественную форму - фунты материалов и часы труда - для целей управленческого контроля они должны быть представлены в денежном выражении для объединении физически несхожих элементов ресурсов. Денежное измерение ресурсов, используемых в центре ответственности, является их стоимостью. В дополнение к стоимостной информации используется небухгалтерская информация по таким вопросам, как физическое количество используемых материалов, их качество, а также профессиональный уровень рабочей силы [5].

Если выходная продукция центра ответственности продается внешним покупателям, бухгалтерский учет измеряет ее в виде дохода. Если же товары или услуги переводятся в другие центры ответственности этой же организации, то измеряться они могут либо в денежной форме, как, например, стоимость переведенных товаров или услуг, либо в не денежной форме - количество штук продукции

Менеджеры центров ответственности нуждаются в информации о деятельности подотчетного им подразделения. В дополнение к исторической информации о входах (затратах) и выходах управляющим нужна информация о запланированных на будущее входах и выходах. Управленческая бухгалтерская система, которая обрабатывает планируемую и фактическую бухгалтерскую информацию о входах и выходах центра ответственности, называется учетом по центрам ответственности. В отличие от системы дифференцированных затрат и доходов, которая составляется для конкретной задачи, учет по центрам ответственности предполагает существование постоянного потока информации, поток соответствует постоянному потоку входов и выходов центров ответственности организации [7].

Существенной характеристикой учета по центрам ответственности является то, что он концентрируется на центрах ответственности. Учет же полных затрат концентрируется на товарах и услугах (формально называемых продукт или программами), а не на центрах ответственности. Эта разница в предмете рассмотрения и есть отличие учета по центрам ответственности от учета полных затрат.

Матрица затрат предлагает способ различения затрат по центрам ответственности и полных программируемых затрат. Ряды матрицы - это центры ответственности, а колонки ее представляют собой производственные программы (что в бизнесе, направленном получение прибыли, является не чем иным, как производством дельных видов продукции).

Каждый центр ответственности в организации обычно выполняет работы по разным программам. Например, автомобили марок Меркури-Сэйбл (производственные программы) собираются на одинаковых заводах (центрах ответственности). Например, каждое их двух производственных подразделений - производство и сборка - работают с обоими продуктами X и У. Другие же два центра ответственности - производственного обеспечения и сбыта и администрации - обслуживают обе производственные программы. В конечном итоге в каждой ячейке матрицы можно обнаружить данные о конкретных входах для выполнения конкретных программ н конкретном центре ответственности. Эти входы называют элементами затрат (или линейными элементами) [5].

В сумме матрица показывает три размерности затратной информации, каждая из которых отвечает на разные вопросы: 1) где возникла эта статья издержек (размерность центра ответственности); 2) для какой цели она возникла (размерность программы); 3) какой вид ресурса использовался (размерность элемента затрат) ? Если информация по затратам в ячейках суммируется по строкам, в итоге получаются данные учета по центрам ответственности, что важно для управления. Если же эта информация суммируется по столбцам, в тоге выходит информация по программным (здесь товарным) затратам, что необходимо для определения цены и оценки рентабельности программ [5].

Результативность и эффективность. Деятельность менеджера центра ответственности может быть измерена в виде результативности, эффективности работы центра ответственности. Под результативностью мы понимаем то, насколько хорошо выполняет свою работу центр ответственности, т.е. в какой мере он достигает желаемых или планируемых результатов. Эффективность же используется в инженерном смысле, т.е. количество единиц на выходе на каждую единицу и хода. Эффективная деятельность выражается либо в производстве сданного объема продукции при минимальном использовании элементов входа, либо максимально возможного объема продукции при данном масштабе использования элементов входа [5].

Результативность всегда присуща целям организации; эффективность же - нет. Эффективный центр ответственности - это такой, который выпускает продукцию с наименьшими затратами ресурсов. Однако если этот выпуск не совпадает с целями организации, тогда нот центр неэффективен.

Пример [11]. Центр ответственности должен быть результативным и эффективным. В некоторых ситуациях результативность и эффективность могут быть обнаружены одним и тем же способом. К примеру, в коммерческих организациях прибыль представляет собой результативность и эффективность. Когда не существует всеобъемлющей меры, используют классификацию различных показателей деятельности, относящихся как к результативности (например, количество рекламаций на 1000 проданных товаров), так и к эффективности (например, количество часов рабочего времени на производство единицам продукции).

Три элемента этого соотношения ведут к определению типов центров ответственности, играющих важную роль в системах управленческого контроля: то есть имеют место центры доходов, центры затрат, центры прибыли и центры инвестиций.

Центры доходов. Если менеджер центра ответственности отвечает за выпуск продукции в денежном выражении (доход), но не отвечает за расходы на продаваемые центром товары или услуги, тогда этот центр называется центром доходов.

Центры затрат. Если система управления измеряет расходы (затраты), возникшие в центре ответственности, но не измеряет его продукцию в виде дохода, то такой центр ответственности называется центром затрат.

У каждого центра ответственности есть на выходе продукция, т.е. он совершает работу. Однако во многих случаям измерение этой продукции в виде дохода либо невозможно, либо нужно. К примеру, будет очень сложно измерить денежное содержание продукции бухгалтерского или юридического подразделения,

Центры стандартной себестоимости. Особый вид центра затрат, в котором для многих его элементов себестоимости установлена стандартная себестоимость, носит название центра стандартной себестоимости. Фактический результат измеряется разницей между фактической себестоимостью и этими стандартами. Так как системы стандартной себестоимости используются в деятельности с высоким уровнем повторения задач, то она является основой центров стандартной себестоимости. В качестве примеров можно привести сборочные производства, рестораны быстрого обслуживание, лаборатории исследования крови, а также предприятия автосервиса. И наоборот, большинство подразделений по производственному обеспечению и административных структур не являются центрами стандартной себестоимости.

Центры прибыли. Доход есть денежное выражение выпущенной продукции; расходы (или себестоимость) - денежное выражение использованных ресурсов; прибыль - это разница между доходом и расходами. Если деятельность центра ответственности измеряется в виде разницы между получаемым им доходом и возникающими в нем затратами, то этот центр ответственности является центром прибыли.

Центр прибыли напоминает бизнес в миниатюре. Как в отдельной компании, у него есть отчет о прибыли и убытках, в котором показываются доход, расходы и прибыль. Большая часть решений руководителя центра прибыли имеет воздействие на данные этого отчета. Поэтому отчет о прибыли и убытках для центра прибыли является основным документом управленческого контроля. Так как деятельность менеджеров центров прибыли измеряется прибылью, у них есть стимул принимать решения по входам и выходам, которые увеличат объявленную прибыль их центров. Центры прибыли работают так, как если бы имели свой бизнес, поэтому они являются хорошим тренажером чувства ответственности генерального руководства. Использование концепции центра прибыли - один из важнейших инструментов, позволивших децентрализовать в больших компаниях ответственность за прибыль.

Критерии центров прибыли. Для того чтобы центр ответственности стал центром прибыли, необходимо соблюдение следующие условия [11]:

* следует увеличить объем бухгалтерских записей для измерения продукции в виде дохода, а центры ответственности, получающие эту продукцию, должны учитывать себестоимость приобретенных товаров и услуг;
* предоставить менеджеру центра ответственности больше полномочий в принятии решений по количеству и качеству выпускаемой продукции или по отношению количества продукции к затратам. При этом должен осуществляться контроль руководителя центра прибыли входами и выходами;
* не может быть центром прибыли подразделение, предоставляющее другим центрам услуги, так как они предоставляются обычно бесплатно. Например, если руководство проводит внутренний аудит в каком-либо подразделении, то последнее не оплачивает расходы внутренней аудиторской службы, и поэтому подразделение внутреннего аудита не является центром прибыли.

Неэффективно выделение центра прибыли при выпуске однородной продукции (например, цемент), где возможно применение натуральных показателей (например, тонны выпущенного цемента). Использование техники центра прибыли вовлекает менеджеров в их собственный бизнес, возникает конкуренция между ними, что дает возможность улучшить руководство подразделением. В других случаях, когда подразделения внутри организации должны тесно сотрудничать друг с другом, принцип центра прибыли может вызван чрезмерные трения между ними и поставить под угрозу благосостояние всей компании, может вызвать интерес к краткосрочным результатам.

При организации учета особенное внимание уделяется статьям затрат, которые лишь частично контролируются на данном уровне. Учитывая это, в аналитическом учете и отчетности затраты делятся на две группы: контролируемые и неконтролируемые. На основании данных текущего учета для каждого центра ответственности бухгалтер регулярно составляет отчет об исполнении. Содержание отчета об исполнении зависит от типа центра и показателей, которые используются для оценки его деятельности. При этом отчеты нижнего центра ответственности последовательно включаются в отчет высшего центра ответственности. Из табл.2.1. видно, что отчет начальника раскройного цеха содержит только контролируемые показатели, а его итог включен в отчет директора завода А. В свою очередь отчет директора завода А включен в отчет производственного директора [4]

Таблица 2.1.

Взаимосвязь отчетов центров ответственности разных уровней управления

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Центр ответственности | Бюджетная сумма, у. е. | фактическая сумма, у. е. | Отклонения, у. е. |
| Производственный директор | | | |
| Зарплата директоров | 80 000 | 80 000 | 0 |
| Контроль качества | 21000 | 22 400 | -1400 |

Продолжение таблицы.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Общепроизводственные затраты | 29 500 | 28 800 | 700 |
| Завод А | 233 500 | 235 000 | -1500 |
| Завод В | 390 000 | 380 600 | 9 400 |
| Всего | 754 000 | 746 800 | 7 200 |
| Директор завода А | | | |
| Зарплата руководителей цехов | 75 000 | 78 000 | -3 000 |
| Амортизация | 10 600 | 10 600 | 0 |
| Страхование | 6 800 | 6 300 | 500 |
| Раскройный цех | 79 600 | 79 900 | -300 |
| Сборочный цех | 61500 | 60 200 | 1300 |
| Всего | 233 500 | 235 000 | -1500 |
| Начальник раскройного цеха | | | |
| Сырье | 26 500 | 25 900 | 600 |
| Прямая зарплата | 32 000 | 33 500 | -1500 |
| Непрямая зарплата | 7 200 | 7 000 | 200 |
| Услуги | 4 000 | 3 900 | 100 |
| Прочие контролируемые затраты | 9 900 | 9 600 | 300 |
| Всего | 79 600 | 79 900 | -300 |

Отчет об исполнении бюджета обеспечивает возможность оценки деятельности центров ответственности. Оценка центров ответственности базируется на анализе отклонений.

### 2.3. Директ костинг

Главное назначение директ-костинга - быть информационной основой предпринимательских решений. Директ-костинг в основном ориентирован на текущие решения по управлению производством и сбытом продукции и товаров. Главная цель таких решений - максимизация прибыли отчетного года. Всю совокупность задач, требующих решения в системе оперативного директ-коста, можно подразделить на задачи снабжения, производства и сбыта. Кроме того, важной проблемой для предприятия является выбор и обоснование ценовой политики, для чего также используются данные директ-коста [6].

Рабочим инструментом директ-коста является анализ взаимосвязи объемов производства, валовых затрат (себестоимости) и прибыли, рассмотренный нами в расчетах точки нулевой прибыли. Эти расчеты строятся, как правило, на измерении объемов производства и продаж в физических единицах. Практически они возможны на предприятиях или их подразделениях, выпускающих продукцию и услуги одного вида. В качестве других единиц измерения объема производства и степени использования производственных мощностей могут выступать нормо-часы, станко-часы, процент использования полезного времени работы машин и т.п.

На основании формулы точки нулевой прибыли находят значение критического объема производства, критическую цену продаж и выручки, минимальный маржинальный доход и критический уровень постоянных расходов.

Для определения критической величины объема продаж, которую нужно обеспечить при снижении цены для сохранения прежней величины маржинального дохода, используют соотношение (2.1):

МД0 • х0 = МД1 • x1,

Откуда х1 = МД0 • х0/ МД1 (2.1)

где МД0, МД1 - маржинальный доход до и после снижения цены; х0, х1 - объем производства и продаж до и после снижения цены.

При росте постоянных затрат и неизменных переменных расходах величина маржинального дохода не изменяется, а прибыль уменьшается на величину прироста постоянных затрат. Критический объем производства и продаж увеличивается.

Влияние изменения постоянных затрат на прибыль предприятия определить особенно важно, поскольку, как отмечалось ранее, именно эти затраты являются регулятором конечных результатов производственно-хозяйственной деятельности предприятия. В такого рода расчетах необходимо использовать, по меньшей мере, три показателя: фактический объем производства, запланированный объем производства и уровень загрузки производственных мощностей предприятия.

В практике отечественного анализа, сопоставляя эти показатели, как правило, ограничивались выявлением влияния перерасхода по себестоимости на сумму уменьшения прибыли за счет недоиспользования мощности или невыполнения плана по объему производства. Но такой расчет нельзя считать исчерпывающим при анализе влияния объема на прибыль, поскольку себестоимость продукции - не единственный влияющий фактор. Поэтому более правильно для определения влияния использования производственной мощности на прибыль применять не величину постоянных расходов, а маржинальный доход. В этом случае можно учесть всю сумму влияния степени использования производственной мощности на прибыль. Рассмотрим методику такого анализа на примере расчета в табл.2.1. При этом предположим, что предприятие составляет смету по оптимальной для данных условий загрузке мощностей.

При расчете влияния на прибыль объема производства только по постоянным затратам перерасход за счет ухудшения использования нормальной производственной мощности составил 90 тыс. грн. Расчет, приведенный в табл.2.1., показывает, что по тем же исходным данным прибыль уменьшилась на 240 тыс. грн., причем величина, на которую уменьшилась прибыль, совпадает с величиной, на которую сократился маржинальный доход.

Таблица 2.1.

Расчет влияния объема производства (производственной мощности) на прибыль

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На норматив-ную мощность 300 тыс. шт. | На запланиро-ванный объем производства 250 тыс. шт. | | На фактический объем произ-водства 240 тыс. шт. | | | Отклонения, тыс. грн. | | |
| на единицу, грн. | всего, тыс.  грн., | на единицу, грн. | всего, тыс. грн. | на единицу,  грн. | всего, тыс. грн. | фактической от норма-тивной | в том числе от | |
| норма - тивной | факти-ческой |
| Выручка от реализации | 15 | 4500 | 15 | 3750 | 15 | 3600 | -900 | -750 | -150 |

Продолжение таблицы.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Переменные расходы | 11 | 3300 | 11 | 2750 | 11 | 2640 | -660 | -550 | -110 |
| Маржинальный доход | 4 | 1200 | 4 | 1000 | 4 | 960 | -240 | -200 | -40 |
| Постоянные расходы | 1,50 | 450 | 1,80 | 450 | 1,88 | 450 | - | - | - |
| Прибыль | 2,50 | 750 | 2, 20 | 550 | 2,12 | 510 | -240 | -200 | -40 |

Делая расчет по ставке маржинального дохода, получаем те же результаты:

1). Отклонения прибыли за счет недоиспользования нормальной мощности: (250 000 - 300 000) • 4,00 = - 200 (тыс. грн).

2). Отклонения прибыли за счет невыполнения плана по объему производства: (240 000 - 250 000) • 4,00 = - 40 (тыс. грн).

Влияние на прибыль использования мощности (изменения объема производства) составляет - 240 тыс. грн.

Таким образом, применение ставки маржинального дохода позволяет более полно учесть влияние на прибыль колебаний объема производства или изменений в использовании производственных мощностей.

Анализ взаимосвязи объема производства, себестоимости, прибыли и маржинального дохода, а также влияния объема производства на себестоимость и прибыль является перспективным направлением развития отечественного анализа хозяйственной деятельности в условиях становления и развития рыночных отношений.

В использовании данных директ-коста для управления предприятием прослеживается ряд общих закономерностей:

* оценка выгодности или невыгодности того или иного варианта решения, его целесообразности или нецелесообразности делается на основе сумм и ставок покрытия, а не величины рентабельности, исчисленной по полным затратам;
* в качестве критерия оценки сопоставимых альтернатив решения используют величину экономии переменных затрат на единицу продукции, а не общую сумму экономии или удорожания себестоимости;
* величина маржинальной себестоимости считается предельным уровнем затрат при оценке их эффективности и целесообразности;
* во всех случаях при выборе оптимального варианта решения необходимо учитывать значения ограничивающих факторов: возможности сбыта, узкие места в производстве, недостаток складских помещений, ограничения в ресурсах и т.п.

Оптимальный план производства определяется либо методом проб, либо (что намного эффективнее) путем решения задачи линейного программирования по максимизации прибыли или загрузки машин при наличии нескольких ограничивающих факторов.

Решения в сфере производства в системе оперативного директ-коста принимаются на основе данных о величине переменных затрат, ставок и сумм покрытия с учетом степени загрузки производственных мощностей во времени. На их основе решаются вопросы о выборе вида оборудования, на котором может быть изготовлена продукция или выполнен заказ, об оптимальном по критерию затрат размещении этого объема на разных машинах, станках и другом оборудовании.

Большой группой управленческих задач, при решении которых используют данные системы директ-коста, являются задачи, связанные с выбором и планированием ассортимента продаж, решением вопросов обновления продукции, освоения новых секторов рынка и т.д.

В условиях рыночной экономики возможны ситуации подъема и спада производства, а потому планирование ассортимента продаж должно учитывать степень загрузки производственных мощностей (табл.2.2. [6] Приложения).

Выбор изделий и товаров для продажи осуществляется по критерию максимума ставки покрытия. Иное решение чревато ошибками, которые могут привести к отрицательным результатам.

Выбор ассортимента продаж и соответственно объемов производства при полной и неполной загрузке производственных мощностей может дать различные результаты при оценке выгодности различных вариантов на основе полной и сокращенной себестоимости. При этом не всегда можно утверждать, что выводы на основе данных директ-костинга более правильные, чем выводы на основе показателей валовых затрат. Все решает учет обстоятельств и целей расчета и ассортиментной политики.

В условиях полной загрузки производственных мощностей недостаточно знать величину прибыли на единицу изделия для включения его в план производства: при наличии узких мест или ограничивающих факторов необходимо исчислять значение финансового результата на единицу ограничивающего фактора.

При большом количестве ограничивающих факторов, планируя производственную программу, используют методы линейного программирования, в частности симплексный.

В общем виде задача оптимизации производственной программы записывается следующим образом (соотношение 2.2):

(2.2)



где xij - объем производства j-го вида изделий, шт.; сj - прибыль на единицу j-гo изделия, грн.; bi - объем i-го вида ресурса (ограничивающий фактор); aij - норма расхода i-го вида ресурса на единицу j-го изделия.

В традиционной постановке - это задача нахождения оптимального ассортимента выпуска продукции по критерию максимума прибыли. С математической точки зрения такая постановка задачи абсолютно правильна, но при оценке результатов ее решения с экономических позиций необходимо иметь в виду, что расчет на основе данных о полной себестоимости может привести к неправильным выводам. В этом случае нельзя рассматривать прибыль на единицу продукта как величину постоянную для любого объема и структуры выпуска. Постановка задачи будет правильной с экономических позиций, если устранить влияние фактора постоянных расходов на прибыль изделия. Это можно сделать, используя в качестве критерия оптимальности вместо прибыли маржинальный доход. Директ-костинг обеспечивает получение информации о маржинальном доходе в разрезе производимых изделий.

Директ-костинг и политика цен. Одно из наиболее важных направлений управленческой деятельности предприятий - политика цен. Рассмотрим некоторые аспекты политики цен с точки зрения директ-костинга.

В настоящее время в рыночной экономике более популярны такие подходы к ценообразованию, при которых, прежде всего, учитываются факторы, относящиеся более к спросу, чем к предложению, т.е. оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый ему товар. После установления цены равновесия необходимо проанализировать все затраты предприятия и постараться максимально сократить их. Калькуляция фактической себестоимости изделия не может прямо использоваться при установлении продажной цены, но ее следует принимать во внимание при рассмотрении вопроса о выпуске товара, предполагаемая цена реализации которого установлена с учетом условий рынка.

Некоторые специалисты по ценам считают, что уровень спроса вообще должен быть единственным фактором, который следует принимать во внимание при установлении цен, причем производственные затраты рассматриваются при принятии решения только как ограничивающий фактор. Однако знать возможные пределы снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов для предприятия так же необходимо, как исследовать сам рынок. Поэтому в управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара. Он равен полной себестоимости изделия. Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую только переменные затраты. Он равен себестоимости лишь в части переменных затрат. Расчет долгосрочного нижнего предела цены связан с калькулированием полной себестоимости изделий, расчет краткосрочного нижнего предела цены - с учетом и калькулированием по системе директ-костинга.

Актуальной для отечественных промышленных предприятий, получивших возможность выхода со своей продукцией на внешние рынки, или предприятий с участием иностранного капитала является задача установления цены на экспортную продукцию, причем зачастую такую цену нужно устанавливать как можно ниже, с тем чтобы внедриться на рынок.

В процессе принятия решений о цене на реализуемые изделия и услуги необходимо иметь в виду, что в рыночных условиях цена во многом зависит от соотношения спроса и предложения, наличия конкурентов и условий конкуренции.

При ценовой конкуренции всегда важно знать нижний предел цены, позволяющей предприятию продавать свою продукцию без убытка. Принято считать, что нижняя граница цены - уровень переменных затрат на единицу товара. В общем виде возможные варианты принятия решений о нижней границе цены представлены в табл.2.3. Приложения.

Следует иметь в виду, что алгоритм принятия ценовых решений формализует лишь общий принцип их исчисления. Его реакция требует учета многих других факторов, и, прежде всего, соотношения спроса и предложения.

### 2.4. Подходы к эффективной постановке управленческого учета в организации

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. На многих предприятиях были построены информационные системы, ориентированные на внутренних пользователей. Активно растет спрос на услуги консалтинговых компаний по постановке систем управленческого учета. Вместе с тем, на сегодняшний день многие руководители не всегда осознают роль управленческого учета в организации, недостаточно четко понимают цели и задачи его постановки [10].

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. При этом 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 эту специфику (рисунок 2.2) [10].

Например, это может быть комплексная информационная система, которая обеспечивает менеджеров на всех уровнях управления необходимой информацией о состоянии каждой из основных функциональных областей, таких как производство, продажи, финансы 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).

Рис.2.2. Построение системы управленческого учета в конкретной организации.

Управленческий учет - это подход к организации информационной системы предприятия, ориентированной на пользователя, чем какая-либо универсальная методика. Система управленческого учета может не соприкасаться с бухгалтерией и не оперировать финансовыми показателями. Решение о конфигурации системы управленческого учета должен принимать руководитель организации, исходя из существующих потребностей в информации для нужд управления и имеющихся ресурсов, которые могут быть использованы для построения внутренней информационной системы.

Уровние планирования

Стратегия

Планы иерархии по реализации стратегии

Бюджеты

Управленческие процессы

Принятие решений

Контроль исполнения планов

Функциональные области

Снабжение

Производство

Техобслуживание и ремонт

-

Продажи

Финансы

Управление персоналом

Организационная структура

Управленческий учет

Уровень учета

Задачи учета

Зона ответсвен-ности

Ответственные менеджеры

Вторая особенность управленческого учета - оперативность - обусловлена тем, что информация для нужд 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.

Работоспособная система управленческого учета обязательно должна включать в себя следующие основные элементы:

* центры (зоны) ответственности;
* контролируемые показатели;
* первичные документы управленческого учета;
* учетные регистры для группировки данных;
* формы управленческой отчетности;
* учетные процедуры сбора, обработки и представления информации пользователям.

Организация учета по центрам ответственности позволяет измерять результаты деятельности линейных менеджеров, оперативно отслеживать отклонения фактических значений показателей от целевых и выявлять их причины (управление по отклонениям). Под центром ответственности мы понимаем должностных лиц организации, которым делегированы полномочия и ответственность за выполнение определенных функций управления и для которых установлены целевые значения контролируемых показателей. К примеру, при построении управленческого учета в сфере финансов, могут выделяться центры ответственности за доходы и затраты, прибыль и инвестиции. Если система управленческого учета ограничивается отдельным структурным подразделением предприятия, то центры ответственности могут быть выделены по результатам декомпозиции функциональных областей деятельности. Например, в службе Главного инженера на промышленном предприятии могут быть выделены центры ответственности за достижение целевых показателей в таких областях, как: технологическое обеспечение; промышленная безопасность и экология; техническое обслуживание и ремонт оборудования; техническое развитие и прикладные научные исследования; обеспечение производства определенными ресурсами (электроэнергия, газ вода и др.).

Для того чтобы данные управленческого учета формировались целенаправленно, необходимо четко определить состав контролируемых показателей по центрам ответственности. При этом должны быть выполнены следующие действия:

Определение основной цели деятельности подразделений организации, которые охватываются системой управленческого учета. Цель деятельности подразделения определяется общей (стратегической) целью организации.

Декомпозиция основной цели деятельности на составляющие ее подцели и задачи. В результате декомпозиции получается набор задач, каждой из которых может быть поставлен в соответствие измеритель достижения результатов (показатель). При этом также происходит разделение подцелей и задач по уровням управления (стратегия, планы по реализации стратегии, бюджеты). В зависимости от потребностей менеджмента, управленческий учет может формировать показатели как для всех уровней управления, так и для какого-то отдельного уровня управления (например, учет по бюджетным показателям).

Далее по каждой задаче определяется набор показателей, отражающих результат ее выполнения. Практика показала целесообразность выделения двух групп показателей: ключевых и вспомогательных. Ключевые показатели оценивают деятельность предприятия (подразделения, службы и т.п.) в целом, то есть характеризуют степень достижения основной цели. Вспомогательные показатели, отражают степень выполнения требований и ограничений по достижению целей. Например, в функциональной области "экология" в качестве ключевого показателя может быть выбран уровень выбросов в атмосферу, а как вспомогательный - отклонения от установленных нормативов выбросов в окружающую среду.

После разработки множества контрольных показателей необходимо распределить их между выделенными ранее центрами ответственности. При этом устанавливается соответствие между составом решаемых задач в рамках центра ответственности и измерителями конечного результата его деятельности.

Завершающим этапом является определение целевых значений контрольных показателей, что является предметом планирования. Они могут выступать в качестве показателей, отражающих результат выполнения планов (например, значения доходов, затрат, прибыли в финансовом плане), либо выступать в качестве отправной точки для разработки планов. Например, определение целевого уровня рентабельности продаж служит основанием для разработки плана мероприятий по его достижению. Задача управленческого учета - формирование фактических данных о значениях контролируемых показателей и предоставление их заинтересованным лицам внутри организации.

Другим важным моментом является определение учетных периодов, то есть интервалов времени, по окончании которых становится доступной информация о значениях контролируемых показателей. Очевидно, что чем короче будут учетные периоды, тем выше оперативность управленческого учета. Вместе с тем, следует учитывать, что выбор коротких учетных периодов существенно усложняет процедуры управленческого учета, увеличивает его трудоемкость и выдвигает повышенные требования к профессиональной подготовке и интенсивности труда персонала, занятого в учетном процессе.

Постановка управленческого учета в организации должна быть инициирована высшим руководством, которое предварительно должно осознать свои потребности в получении информации для нужд управления. Для постановки управленческого учета целесообразно создать рабочую группу, руководитель которой должен обладать значительным авторитетом внутри организации, при этом ему предоставляются широкие полномочия в части получения необходимой информации от подразделений. Как правило, процесс формализации потребностей и постановки управленческого учета происходит с участием внешних консультантов, которые также входят в состав рабочей группы.

В процессе постановки управленческого учета в организации необходимо решить следующие задачи [10]:

* определение функциональных областей, в которых предполагается построение или реструктуризация управленческого учета;
* выявление элементов существующего в организации внутреннего учета в рамках выделенных функциональных областей и оценка их адекватности реально протекающим хозяйственным процессам, а также информационным потребностям менеджмента;
* разработка концепции управленческого учета в организации и плана мероприятий по его построению;
* разработка структуры зон ответственности менеджеров;
* определение основных элементов системы управленческого учета и их регламентация;
* внедрение системы управленческого учета в организации и консультационное сопровождение процесса внедрения.

Важнейшим требованием для эффективного функционирования системы управленческого учета в организации является ее регламентное обеспечение. В процессе постановки управленческого учета разрабатывается "Положение по управленческому учету и отчетности", в котором должны быть отражены:

* цели и задачи системы управленческого учета, базовые принципы ее построения, основные понятия;
* описание структуры центров ответственности;
* состав контролируемых показателей по центрам ответственности и алгоритм их определения;
* формы первичных документов и отчетных документов;
* процедуры подготовки и обработки первичных документов;
* график документооборота управленческого учета.

После завершения подготовки регламентов начинается этап внедрения системы управленческого учета. Внедрение предполагает обучение работников; апробацию процедур управленческого учета на реальных данных одного учетного цикла с участием разработчиков; корректировку регламентов по результатам их пробного использования; утверждение регламентов; адаптация существующих или внедрение новых систем автоматизации.

### Выводы по второму разделу

1. Затраты - это использование определенного ресурса для достижения определенной цели. Затраты всегда связаны с определенным объектом. При анализе издержек производства используются трехэлементная и двухэлементная системы затрат Трехэлементную систему составляют прямые затраты на сырье, материалы и комплектующие, прямые затраты труда и косвенные, или общепроизводственные, расходы. вухэлементная система издержек состоит из прямых затрат на сырье, материалы и комплектующие, или прямых материальных затрат, и конверсионных расходов. Конверсионные расходы представляют собой не что иное, как сумму прямых затрат труда и косвенных расходов.

2. Все подразделения предприятий являются структурными подразделениями. Каждое подразделение возглавляет менеджер, который отвечает за его деятельность; поэтому каждое подразделение можно назвать центром ответственности. Менеджеры центров ответственности нуждаются в информации о деятельности подотчетного им подразделения. В дополнение к исторической информации о входах (затратах) и выходах управляющим нужна информация о запланированных на будущее входах и выходах. При организации учета особенное внимание уделяется статьям затрат, которые лишь частично контролируются на данном уровне. Учитывая это, в аналитическом учете и отчетности затраты делятся на две группы: контролируемые и неконтролируемые. На основании данных текущего учета для каждого центра ответственности бухгалтер регулярно составляет отчет об исполнении. Отчет об исполнении бюджета обеспечивает возможность оценки деятельности центров ответственности

3. Главное назначение директ-костинга - быть информационной основой предпринимательских решений. Рабочим инструментом директ-коста является анализ взаимосвязи объемов производства, валовых затрат (себестоимости) и прибыли, рассмотренный нами в расчетах точки нулевой прибыли.

4. Подход к организации оптимальной системы управленческого учета на конкретном предприятии может быть разным. Система управленческого учета может не соприкасаться с бухгалтерией и не оперировать финансовыми показателями. Решение о конфигурации системы управленческого учета должен принимать руководитель организации, исходя из существующих потребностей в информации для нужд управления и имеющихся ресурсов, которые могут быть использованы для построения внутренней информационной системы.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В процессе работы над темой курсовой были сделаны выводы и обобщения согласно основным структурным разделам работы.

1. Теоретико-методологические основы исследования содержания и специфики управленческого учета дали возможность определить такие его характерные особенности

Усложнение бизнеса и необходимость принятия управленческих решений в динамичной и труднопрогнозируемой среде обусловили процесс трансформации традиционного бухгалтерского учета в систему обработки и анализа финансовой информации Для того чтобы бизнес мог развиваться и выстоять в конкурентной борьбе, руководитель должен иметь полную и ясную картину финансовой деятельности предприятия. Управление невозможно без информации или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. Управленческий учет - это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений основными задачами организации управленческого учета являются ориентация на достижение заранее определенной цели предпринимательства, необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализ.

По целевому назначению системы управленческого учета можно подразделить на стратегический учет для высшего руководства предприятий, компаний, фирм и текущий учет для внутреннего менеджмента. Составной частью этого вида учета является оперативная диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Управленческий учет имеет западные корни и в нашей стране это новинка. Но на Западе данная область практических знаний достаточно долго эволюционировала. В условиях национальной экономики управленческий учет используется менее десятилетия.

2. Все направления анализа в управленческом учете, направленные на решение задач конкретной организации представить в рамках курсового проекта невозможно, поэтому выбраны базисные направления, используемые в учете – анализ издержек, анализ по центрам ответственности, директ-костинг.

При анализе издержек производства используются трехэлементная и двухэлементная системы затрат Трехэлементную систему составляют прямые затраты на сырье, материалы и комплектующие, прямые затраты труда и косвенные, или общепроизводственные, расходы. Двухэлементная система издержек состоит из прямых затрат на сырье, материалы и комплектующие, или прямых материальных затрат, и конверсионных расходов. Конверсионные расходы представляют собой не что иное, как сумму прямых затрат труда и косвенных расходов.

Все подразделения предприятий являются структурными подразделениями. Менеджеры центров ответственности нуждаются в информации о деятельности подотчетного им подразделения. В дополнение к исторической информации о входах (затратах) и выходах управляющим нужна информация о запланированных на будущее входах и выходах. При организации учета особенное внимание уделяется статьям затрат, которые лишь частично контролируются на данном уровне. Учитывая это, в аналитическом учете и отчетности затраты делятся на две группы: контролируемые и неконтролируемые. На основании данных текущего учета для каждого центра ответственности бухгалтер регулярно составляет отчет об исполнении. Отчет об исполнении бюджета обеспечивает возможность оценки деятельности центров ответственности

Главное назначение директ-костинга - быть информационной основой предпринимательских решений. Рабочим инструментом директ-коста является анализ взаимосвязи объемов производства, валовых затрат (себестоимости) и прибыли, рассмотренный нами в расчетах точки нулевой прибыли.

Подход к организации оптимальной системы управленческого учета на конкретном предприятии может быть разным. Система управленческого учета может не соприкасаться с бухгалтерией и не оперировать финансовыми показателями. Решение о конфигурации системы управленческого учета должен принимать руководитель организации, исходя из существующих потребностей в информации для нужд управления и имеющихся ресурсов, которые могут быть использованы для построения внутренней информационной системы.

# СПИСОК Литературы

1. Закон Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине", № 996-ХIV от 16.07.99 г.;
2. Адамов Н., Концепции, сущность и функции управленческого учета//Финансовая газета от 28.05. 2007;
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002г;
4. Голов С.Ф. Управлінській облік. – К.: Лібра, 2003г;
5. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. Пер. с англ. Под ред. Н.Д. Эриашвили. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1998г;
6. Десяткина И.В. Управленческий учет. Краткий курс лекций Часть 1г. Симферополь, 2006;
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М: Экономистъ, 2003г;
8. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. М.: Инфра – М, 1997г;
9. Карпова Т.П. Управленческий учет. М: ЮНИТИ, - 2003г;
10. Мурымов А.А., Постановка и реструктуризация управленческого учета в организации//Теория и практика финансового и управленческого учета, №3, 2007;
11. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет, М: Издательство Вильямс, 2001.

# ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Таблица 2.2.

Критерии принятия решений об объеме и структуре производства.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Загрузка производ-ственных мощностей | Критерий принятия решений | Содержание критерия выбора решений |
| Недогрузка всех мощностей | Ставка покрытия на продукт | Производятся все виды продукции (услуг) с положительной ставкой покрытия: рj – rpj ≥ 0 |
| Одно узкое место при полной загрузке остальных | Ставка покрытия на единицу узкого  места | Выбор осуществляется в порядке убывания ставки покрытия на единицу узкого мести:  wj = рj – rpj / vj: tEj; (j= 1,…,n) |
| Множество узких мест | Величина упущенной выгоды | Задача линейного программирования:  МД = |
| Условные обозначения: pj - цена на продукцию (услуги) вида j; rpj - плановые переменные затраты продукции (услуг) вида j, wj - удельный маржинальный доход на единицу узкого места; tEj - объем потребления узкого места на единицу j-й продукции (услуг); хj - запланированный объем реализации продукции (услуг) вида j; МД - общий маржинальный доход; хj - объем спроса на продукцию (услуги) типа j; vj - имеющийся в наличии объему j-го узкого места. | | |

# Приложение 2

Таблица 2.3.

Критерии принятия решений о нижней границе цены.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид  сделки | Загрузка мощностей | Критерий принятия решений | Алгоритм принятия решений |
| Традиционный ассор-тимент | Недозагрузка или полная загрузка | Переменные затраты и плановая ставка покрытия | pj ≥ rj |
| Дополни-тельный контракт | Недозагрузка без узких мест | Переменные затраты, дополнительные переменные и постоянные затраты продукции | pz = rpz + Δrpz + ΔKRTz / xz |
| Дополни-тельный контракт | Полная загрузка с одним узким местом | Затраты с учетом упущенной выгоды | pz = rpz + Δrpz + ΔKRTz / xz +  + pj – kpj / tEj \* tEz |
| Дополни-тельный контракт | Полная загрузка с множеством узких мест | Релевантные издержки с учетом упущенной выгоды | Задача линейного программирования:  xhj ≥ xj j = (1,…,m)  xj ≥ 0 j = (1,…,m) |

Условные обозначения: pj - цена на продукцию j-го вида; rpj - норматив переменных затрат на производство продукции j-го вида; Rfix - постоянные затраты; рz - нижняя граница цены дополнительного контракта; rpz - переменные затраты на производство единицы продукции; Δrpz - прирост переменных затрат, вызванный выполнением контракта; ΔKR – дополнитель-ные постоянные затраты, вызванные выполнением дополнительного контрак-та (в месяц); Tz - количество месяцев, в которых имеют место дополнительные постоянные затраты; xi - объем контракта; рj - цена на продукцию j-го вида, исключенного из производственной программы с целью выполнения дополнительного контракта; rpj - переменная себестоимость продукции j-го вида; tEj - потребление узкого места на единицу исключенного продукта j-го вида; tEz - потребление узкого места на единицу дополнительного контракта; МД - общая маржинальная прибыль (сумма по всем видам продукции); xj - запланированный объем реализации продукции вида j; Tj - имеющийся объем j-го узкого места; tij - потребность в узком месте типа i для производства продукции типа j; xhj - объем спроса на продукцию типа j.