**1. Управленческий учет и его место в деятельности организации**

Управленческий учёт объект объективно составляет необходимую подсистему управления организацией. Задача руководителя в настоящее время состоит в том, чтобы определить стратегическое направление, заручиться согласием подчинённых, дать им полномочия. При этом внутрифирменный учёт также должен соответствовать целям и задачам внутрифирменного маркетинга и способствовать активизации роли каждого работника в управлении.

Организационную структуру современной компании можно определить как совокупность линий ответственности внутри организации. Линии ответственности – это линии, показывающие направление движения информации. В таких условиях организационная структура представляет собой пирамиду, где нижние уровни менеджеров подотчётны верхним уровням. С недавних пор у крупных компаний появилась тенденция к организации своей структуры не по традиционному функциональному признаку (маркетинг, финансы, снабжение, производство, сбыт), а по линиям продукции, каждая из которых группируется вокруг производства определённого типа продуктов или услуг и включает в себя необходимые функциональные службы.

Также часто применительно к структурным единицам компании используются термины «отделения», «филиалы» (внутренние единицы самого высокого уровня), «подразделения» (единицы более низкого уровня). Децентрализация управления – распределение полномочий и обязанностей принимать решения между различными уровнями управления – требует формализованного подхода к организационной структуре компании. Такой подход охватывает все структурные единицы сверху донизу и определяет место каждого подразделения (сегмента, отделения) с точки зрения делегирования ему определённых полномочий и ответственности. В результате организационную структуру современной компании можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности. Учётная система такой структуры обеспечивает регистрацию, отражение, накопление, анализ, предоставление информации о затратах и результатах и превращается в систему учёта по центрам ответственности.

Центр ответственности – это часть организации, по которой целесообразно аккумулировать учётную информацию о деятельности такого центра. Отчёты центров ответственности включают только те статьи затрат и поступлений (доходов, выручки), на которые может повлиять менеджер центра. Его также можно назвать центром отчётности.

Центр ответственности – сегмент организации, по которому контролируются производственные затраты, а также полученный доход или процесс его инвестирования. Причём руководитель центра ответственности несёт ответственность за процесс формирования этих показателей. Деятельность каждого центра ответственности оценивается эффективностью его функционирования. Цель учёта по центрам ответственности со стоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности.

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

Организационные структуры управления отличаются большим разнообразием и зависят от множества факторов.

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

Организационная структура предприятия зависит от следующих факторов:

- характера производства и его отраслевых особенностей, состава выпускаемой продукции, технологии изготовления, масштаба и типа производства, уровня технической оснащённости предприятия;

- форм организации управления (линейная, линейно-функциональная, матричная);

- соответствия структуры аппарата управления и иерархической структуры производства;

- соотношения между централизованной и децентрализованной формами управления;

- соотношения между отраслевой (по продукту) и территориальной (по региону) формами управления;

- уровня механизации и автоматизации управленческих работ, квалификации работников, эффективности их труда.

Наличие и влияние этих факторов на каждом предприятии сугубо индивидуальны, и поэтому структура непрерывно совершенствуется. Число управленческих уровней в наиболее гибких организационных структурах доходит до четырёх-пяти. Организационная структура определяет состав и соотношение различных уровней управления производством и формы этой организации.

Производственная структура предприятия показывает состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством. Различают два типа производственных структур: по продукту и технологическую.

Производственная структура по продукту предполагает создание самостоятельных производственных подразделений, ориентированных на производство и сбыт конкретных видов продуктов.

Производственная структура, организованная по однородности технологических операций, предполагает создание производственных подразделений, ориентированных на выполнение специальных технологических операций на однотипном оборудовании.

Хозяйственно-экономическое положение каждого подразделения определяется степенью его самостоятельности и предоставленных полномочий руководителю подразделения. Взаимодействие между внутренними подразделениями, между разными уровнями управления регулируются внутренним экономическим механизмом.

Понятие внутреннего экономического (внутрихозяйственного) механизма включает в себя совокупность средств и инструментов, целенаправленно воздействующих на создание благоприятных условий для функционирования и развития, как всего предприятия, так и его отдельных звеньев.

К его основным элементам относятся: планирование, ценообразование, стимулирование, учёт, контроль и регулирование. Связь между элементами внутреннего хозяйственного механизма реализуется через систему показателей оценки и контроля за деятельностью подразделений предприятия, показателей измерения и оценки объёма продукции и выполненных работ, через состав затрат, включаемых в собственные расходы подразделения, и выявление результатов хозяйствования.

Организационная и производственная структуры предприятия и его внутрихозяйственный механизм являются базисом при построении управленческого учёта. В разных отраслях учёт организационной деятельности ведётся по-разному. Обозначим общие принципы правленческого учёта:

1. Удовлетворение потребностей персонала разных уровней управления в необходимой для принятия решений информации. Управленческий учёт как система должен быть организован на предприятиях на всех уровнях (нулевом, первом, последующем).
2. Обоснованность по отношению к каждому производственному подразделению, где возникают затраты принципа «затраты, далее объём переработки сырья, далее прибыль». Затраты признаются достаточно обоснованными, если производственные мощности подразделений имеют оптимальную загрузку.
3. Обобщение информации по центрам возникновения затрат, ответственности и рентабельности. Отражение собственных затрат подразделений, величины трансфертных цен на материальные ресурсы и готовую продукцию, уровня прибыли являются обязательными в управленческом учёте.
4. Контроль за объёмом производства, собственными затратами и прибылью каждого подразделения базируется на исполнении планов и смет. Построение учёта затрат в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность и ответственность конкретных лиц с результатами работы всего предприятия.

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

- объёма полномочий и ответственности;

- функций, выполняемых центром.

Центры ответственности исходя из объёма полномочий и ответственности нужно подразделять на центры затрат, продаж, прибыли и инвестиций.

Центр затрат – структурное подразделение предприятии, руководитель которого отвечает только за затраты; в рамках такого центра организуется планирование, нормирование и учёт затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования. Центры затрат, в свою очередь, делятся на центры регулируемых и произвольных затрат.

Для центра регулируемых затрат устанавливается оптимальное соотношение между затратами и объёмом выпуска продукции, управление затратами таких центров осуществляется с помощью заранее составленных гибких бюджетов. Например, у производственного цеха существуют нормы расхода материалов, нормативная трудоёмкость единицы продукции, а суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются путём умножения нормативных затрат на единицу продукции и на запланированный объём выпуска. Руководитель центра регулируемых затрат отвечает за минимизацию затрат на единицу выпуска, а его деятельность оценивается путём сопоставления плановых (нормативных) и фактических затрат на единицу продукции.

Для центра произвольных затрат оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности не существует. Руководство организации практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает её как заданную величину. Примерами таких центров произвольных затрат могут быть конструкторские бюро, лаборатории химико-технического контроля.

Центр продаж является разновидностью центра ответственности и представляет собой подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты, например, отдел сбыта, магазин, склад. Взаимосвязи между затратами на функционирование такого центра и значением выручки практически нет, в связи с чем основным контролируемым показателем являются выручка от продаж и определяющие её показатели: объём сбыта, структура реализации и цена.

Для оценки результатов деятельности каждого подразделения необходимо определять величину прибыли, получаемую каждым конкретным центром ответственности. В этих условиях особую значимость приобретает создание центров прибыли в рамках центров ответственности.

Центром прибыли называется подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за прибыль. В таких центрах доход есть денежное выражение выпущенной продукции, расход – денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль – разница между доходом и расходом. Для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль. Примером центра прибыли может служить производственное предприятие, входящее в состав холдинга. Управление центром прибыли осуществляется при помощи операционного бюджета, форма которого близка к отчёту о прибылях и убытках, а также отчёту об исполнении бюджета.

Центр инвестиций – подразделение, руководитель которого отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. В качестве примера можно назвать потребительское общество, имеющее право инвестировать собственную прибыль. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение паевого капитала. Управление деятельностью центра инвестиций осуществляется при помощи операционного бюджета, отчёта о его исполнении, а также баланса и отчёта о денежных потоках.

В коммерческих организациях большое значение имеет деление центров ответственности исходя из выполняемых ими функций на основные и вспомогательные.

Основные центры ответственности занимаются непосредственно производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции (работ, услуг). К таким центрам можно отнести участки и цеха основного производства, отдел сбыта.

Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость продукции, работ, услуг, оказываемых потребителем. К таким центрам можно отнести административно-хозяйственный отдел, отдел технического контроля, ремонтный цех, инструментальную мастерскую.

При определении центров ответственности необходимо принимать во внимание технологическую структуру предприятия, затем выделять её горизонтальный и вертикальный разрезы. Каждый из центров ответственности может быть центром или затрат, или доходов, или прибыли, или инвестиций. В первом случае отчёт составляют по расходам, во втором – по объекту продаж (выручке), в третьем – по прибыли и в четвёртом – по объёму и срокам окупаемости инвестиций. Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятые обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции (производства, маркетинга, технических разработок, учёта, контроля). Рассмотрение центров ответственности предприятия в горизонтальных и вертикальных разрезах позволяет сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений предприятия в интересах достижения общей цели.

**2. Распределение расходов, связанных с управленческим учетом**

Достижение высоких результатов работы предприятия предполагает управление затратами на производство и реализацию продукции. Это сложный процесс, который означает по своей сущности управление всей деятельностью предприятия, т.к. охватывает все стороны происходящих производственных процессов.

В отечественной практике под управлением себестоимостью продукции понимается планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются: прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью.

Для выделения себестоимости всей товарной продукции предприятия разрабатывается смета затрат на производство. Она определяет общий объем затрат на выпуск всей продукции по экономическим элементам затрат. В смету затрат на производство включаются все затраты как основного, так и вспомогательных производств, необходимые для выпуска и реализации промышленной продукции, а также выполнения работ и услуг непромышленного характера как для хозяйств своего предприятия (капитального строительства, жилищно-коммунального хозяйства, ремонта и др.), так и для других организаций, включая затраты на осуществление работ, не входящих в состав валовой и товарной продукции предприятия. Смета затрат рассчитывается без внутризаводского оборота как сумма затрат всех цехов предприятия минус стоимость полуфабрикатов своего производства, работ промышленного характера и продукции вспомогательных цехов, потребляемых внутри предприятия.

Данные о затратах на производство по экономическим элементам определяются в расчетах к бизнес-планам фирм.

Себестоимость единицы отдельных видов продукции определяется путем разработки калькуляций.

Различают следующие виды калькуляций: плановые, проектно-сметные, отчетные.

Плановая калькуляция представляет собой расчет затрат по калькуляционным статьям расходов на производство единицы продукции. Она составляется на все виды изделий производственной программы на основе прогрессивных норм затрат труда и средств производства. Она используется в практике управления производством в качестве своеобразного эталона, сравнение с которым позволяет выявить пути снижения издержек на производство продукции и резервы увеличения прибыли за счет снижения себестоимости продукции каждого вида.

Проектно-сметная калькуляция разрабатывается на вновь осваиваемые виды продукции или продукцию, не предусмотренную планом.

Отчетная калькуляция составляется бухгалтерскими службами фирмы и характеризует фактический уровень затрат. Помимо целей сравнения с плановыми данными является важным инструментом финансового контроля за рациональным использованием в производстве различных видов ресурсов.

Конкретная номенклатура статей затрат разрабатывается с учетом отраслевых особенностей производства и применяемых методов организации бухгалтерского учета издержек производства и обращения.

В качестве калькуляционной обычно принимается единица, установленная для данной продукции в стандарте или технических условиях и служащая для измерения количества продукции в натуральном выражении (т, м2 и т.д.).

В зависимости от характера продукции, особенностей организации и технологии производства применяются различные методы калькулирования. Одним из них является нормативный. Благодаря своему универсальному характеру нормативный метод рекомендован к внедрению во всех отраслях народного хозяйства. Он основан на использовании прогрессивных норм расхода на единицу продукции (нормы расхода материалов и заработной платы). Его преимущество состоит в том, что он не только прост в использовании, но и позволяет рационально расходовать материальные, трудовые и финансовые ресурсы.

Важным элементом управления затратами является планирование. Планирование себестоимости осуществляется с целью определения размеров и изыскание возможностей ее снижения. Планирование себестоимости может быть текущим и перспективным. Перспективный план разрабатывается на несколько лет. При текущем планировании (на год) уточняются перспективные планы на основе данных плановых смет и калькуляций затрат на производство. При выпуске предприятием одного вида продукции стоимость единицы является показателем, характеризующим уровень и динамику затрат на ее производство и реализацию. Промышленные предприятия, выпускающие разнородную продукцию, планируют снижение себестоимости сравнительной продукции и величину затрат на один рубль товарной продукции.

Расчеты плановой себестоимости продукции используются при планировании прибыли, определении мероприятий технического прогресса, а также при установлении цен.

При планировании себестоимости продукции предусматривается возможное ее снижение и достижение в результате этого оптимального уровня затрат на производство. Поэтому составлению плана по себестоимости должен предшествовать анализ фактической себестоимости за отчетный период с целью выявления резервов уменьшения затрат.

Последовательность составления плана по себестоимости следующая:

* составляется расчет снижения затрат на производство за счет влияния технико-экономических факторов;
* определяется сумма затрат на обслуживание производства и управление;
* составляются плановые калькуляции себестоимости отдельных видов продукции основного производства;
* определяется себестоимость товарной и реализуемой продукции;
* составляется смета затрат на производство.

Экономически обоснованное планирование себестоимости должно опираться на систему прогрессивных технико-экономических норм и нормативов материальных, трудовых и денежных затрат. Система планирования направлена на организацию контроля затрат и получения прибыли, а также координацию всех планов организации.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации предприятия и его подразделений.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

В настоящее время в нашей стране идет реформирование системы бухгалтерского учета с целью «приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности». Необходимость реформирования отечественного учета вызвана изменениями, произошедшими в экономике России, ее активным вступлением в мировое экономическое и информационное пространство.

Экономический анализ, как элемента управления затратами находится в тесной взаимосвязи с остальными его составляющими. Он строится на информации учета, отчетности, планов, прогнозов. Главная цель анализа – выявление возможностей более рационального использования производственных ресурсов, снижение затрат на производство и реализацию и обеспечение прибыли.

Результаты анализа служат основой для принятия управленческих решений на уровне руководства предприятием и являются исходным материалом для работы финансовых менеджеров.

В задачи анализа затрат на производство и реализацию продукции входит:

* оценка динамики и выполнения плана по важнейшим показателям себестоимости;
* определение факторов, повлиявших на динамику показателей и выполнение плана по ним, а также сумм и причин отклонения фактических затрат от плановых;
* оперативное воздействие на формирование показателей себестоимости;
* выявление и мобилизация резервов дальнейшего снижения себестоимости продукции.

Детальный анализ сложившегося в базисном периоде уровня затрат должен предшествовать планированию и прогнозированию себестоимости продукции. В процессе анализа выявляются резервы снижения себестоимости продукции, которые затем учитываются при разработке текущих и перспективных планов. Анализу принадлежит важнейшая роль в обеспечении оптимального уровня себестоимости, а, следовательно, максимизации прибылей и повышении конкурентоспособности предприятия. Однако в последние годы анализу хозяйственной деятельности не уделялось достаточного внимания, т.к. в нем не было объективной необходимости. Становление рыночных отношений требует совершенствования методологии анализа с учетом особенностей переходного к рыночной экономике периода и международного опыта. Управление затратами на производство и реализацию продукции осуществляется с целью изыскания резервов снижения себестоимости продукции и следовательно максимизации прибыли предприятия. В традиционном представлении важнейшими путями снижения себестоимости промышленной продукции являются:

* рост производительности труда и снижение трудоемкости продукции;
* улучшение использования сырья, материалов, топлива и внедрение новых видов сырья и материалов;
* улучшение использования основных производственных фондов;
* сокращение административно-управленческих расходов и ликвидация непроизводительных потерь.

Достаточно значительную долю в структуре издержек производства занимает оплата труда (в промышленности России – 13-14%, развитых стран – 20-25%). Поэтому актуальна задача снижения трудоемкости выпускаемой продукции, роста производительности труда, сокращения численности административно-обслуживающего персонала.

Снижение трудоемкости продукции, роста производительности труда можно достигнуть различными способами. Наиболее важные из них – механизация и автоматизация производства, разработка и применение прогрессивных высокопроизводительных технологий, замена и модернизация устаревшего оборудования. Однако одни мероприятия по совершенствованию применяемой техники и технологии не дадут должной отдачи без улучшения производства и труда. Нередко предприятия приобретают или берут в аренду дорогостоящее оборудование, не подготовившись к его использованию. В результате коэффициент использования такого оборудования очень низок. Затраченные на приобретение основных фондов средства не приносят ожидаемого результата. Важное значение для повышения производительности труда имеет надлежащая его организация: подготовка рабочего места, полная его загрузка, применение передовых методов и приемов труда и др. Экономия сырья, материалов, топлива и энергии имеет существенное значение в снижении себестоимости продукции большинства отраслей промышленности в связи с высоким удельным весом этих затрат в составе издержек производства (до 60% в структуре затрат).