**Федеральное агентство по образованию**

**ГОУ ВПО**

**ВСЕРОССИЙСКИЙ ЗАОЧНЫЙ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**по дисциплине Бухгалтерский (Управленческий) учет**

***Тема: Принятие краткосрочных решений по данным бухгалтерского управленческого учета***

 Студент.

Курск - 2010

**СОДЕРЖАНИЕ**

[Введение. 3](#_Toc250909110)

[Глава 1. Сущность управленческого решения. 5](#_Toc250909111)

[1.1.Понятие управленческого решения 5](#_Toc250909112)

[1.2. Классификация управленческих решений 8](#_Toc250909114)

[1.3. Процесс контроля реализации управленческих решений 12](#_Toc250909115)

[Глава 2. Особенности принятия краткосрочных решений в управленческом учете 16](#_Toc250909116)

[2.1. Использование данных бухгалтерского учета для принятия краткосрочных решений 16](#_Toc250909117)

[2.2. Принципы принятия решений по данным бухгалтерского управленческого учета. 20](#_Toc250909118)

[2.3. Организация бухгалтерского управленческого учета 25](#_Toc250909119)

[2.4. Бухгалтер – аналитик, его роль и функции в системе управленческого учета 29](#_Toc250909120)

[Заключение. 32](#_Toc250909121)

[Практическая часть. 33](#_Toc250909122)

[Литература: 35](#_Toc250909123)

# Введение.

Разработка управленческих решений является важным процессом, связывающим основные функции управления: планирование, организацию, мотивацию, учет и контроль.

Именно решения, принимаемые руководителями предприятий, определяют не только эффективность их деятельности, возможность их устойчивого развития, но и выживаемость этих предприятий. Как показывает мировой опыт, путь к «строительству» эффективной компании, успешно претворяющей в жизнь свои планы, лежит через внедрение системы управленческого учета.

Классический управленческий учет начинался с анализа и управления затратами. Сегодня сфера его «полномочий» значительно шире. Важнейшими элементами современного управленческого учета являются планирование и бюджетирование, помогающие распределить ресурсы компании для достижения намеченных целей и проконтролировать их использование. Управленческий учет является особой системой обработки, анализа и представления данных о финансово-хозяйственной деятельности, адресованной руководству и акционерам компании. Главное назначение системы управленческого учета – помочь руководителю правильно управлять, дав ему полные и оперативные данные для дальнейших решений.

В настоящее время в управлении промышленным предприятием не может быть простых решений, условия управления значительно усложнились. Невозможно сейчас принимать решения, опираясь только на опыт, интуицию и здравый смысл. Любое предприятие находится в постоянном развитии, и его развитие сопровождается огромным количеством проблем, которые следуют одна за другой и которые надо решать своевременно.

Многие проблемы возникают неожиданно и проявляются остро. Несвоевременное их решение может привести к сбою в производственном процессе, а иногда и к банкротству предприятия.

Данные свидетельствуют, что на каждом промышленном предприятии в среднем ежегодно принимаются не менее пятисот документально оформленных управленческих решений.

Предупредительный контроль и диагностика позволят уже на ранних стадиях возникновения сбоев организовать их поиск, разработать соответствующие мероприятия и на их базе подготовить экономически обоснованные оперативные управленческие решения по устранению этих сбоев, а также спрогнозировать характер тенденций в хозяйственной деятельности предприятий на ближайшую перспективу. В этом случае временные и финансовые затраты на проведение аналитических работ по подготовке экономически обоснованных оперативных управленческих решений будут минимальными.

Проблема подготовки оперативных управленческих решений на ранних стадиях возникновения кризисных ситуаций с помощью предупредительного контроля и диагностики хозяйственной деятельности предприятий широко изучается в настоящее время.

# Глава 1. Сущность управленческого решения.

## 1.1.Понятие управленческого решения

Управленческое решение это творческое и волевое воздействие субъекта управления, основанное на знании объективных законов функционирования управляемой системой и анализе управленческой информации о её состоянии, направленное на достижение поставленных целей.

**Объект управленческого решения** — система или операция.

**Субъектом управленческого** решения могут быть как управляющая подсистема организационно-производственной системы, так и лицо, принимающее решение.

Для практического осуществления целенаправленного воздействия на объект управления принятое решение (в зависимости от уровня, на котором оно принято, сложности и времени действия) конкретизируется в виде соответствующей программы действий. Программа включает перечень мероприятий, методы их осуществления, сроки и границы действий, круг исполнителей и необходимые средства, а также необходимые результаты и критерии их оценки.

Программа определяет место каждой производственной единицы в процессе достижения поставленных целей. При этом действия и ресурсы структурных подразделений согласованы и увязаны в пространстве и времени. Вместе с тем решение, как правило, носит директивный характер и становится как бы сигналом, импульсом, побуждающим производственные коллективы к действию.

**Особенности и отличия управленческого решения от других видов решений**

Управленческому решению присущи как черты, свойственные всем решениям, принимаемым человеком независимо от сферы деятельности (наличие выбора осознанного и целенаправленного), так и особенные черты, характерные именно для решений, принимаемых в процессе управления.

Управленческое решение:

* формирует управляющее воздействие, связывая таким образом, субъект и объект управления;
* становится результатом творческой мыслительной деятельности человека, в основе которой лежат познание и сознательное использование объективных законов, привлечение личного опыта;
* определяет круг действий субъекта и объекта управления для достижения общих целей данной системы, т.е. ведет к действию, практическим результатам.

Таким образом, управленческое решение — это творческий акт целенаправленного воздействия субъекта управления на объект, основанный на знании объективных законов и опыте и ведущий к практическим результатам.

Определить управленческое решение как творческий акт позволяет то обстоятельство, что выработка и принятие решения — это оригинальный процесс даже в случае использования для выработки формальных моделей, так как полученный с помощью модели вариант решения не окончателен. Перед утверждением полученного варианта и передачей на исполнение его обсуждают и анализируют с точки зрения факторов, не учтенных в формальном описании проблемы.

Указывая, что в ходе процесса выработки и реализации решения менеджер осознанно (творчески) применяет свои научные знания и опыт на практике, мы тем самым отмечаем наличие субъективного момента, от которого не свободно ни одно решение, принимаемое человеком.

Присутствие субъективного в управленческом решении — не отрицательное явление при условии преобладания в нем объективного момента, о чем можно судить по тактическим результатам реализации решения, поскольку только практикой человек доказывает правильность своих гипотез, справедливость понятий, точность знаний. Максимальная объективизация представлений субъекта о решаемой проблеме достигается посредством использования в ходе ее решения научных методов, поэтому в определении подчеркивается, что управленческое решение должно быть научно обоснованным, т.е. приниматься менеджером на основе знания объективных законов и научного предвидения их действия и развития в будущем.

Систематизируя многообразие свойств управленческих решений, можно выделить следующие их аспекты:

1. экономический:

- эффективность использования всех видов ресурсов; материальная заинтересованность персонала;

- обоснованность управленческих решений; максимизация экономического эффекта;

1. социальный:

- неформальная структура рабочих групп;

- качество трудовой деятельности; развитие системы участия в управлении;

- внепроизводственная деятельность неформальных групп;

1. организационный:

- делегирование полномочий; локализация и устранение конфликтов; разделение труда;

- структуризация функций управления;

1. правовой:

- соблюдение правовых норм при подготовке, принятии и реализации управленческих решений;

- придание управленческому решению формы нормативного или распорядительного акта;

- соблюдение и соответствие компетенции персонала по принятию решения;

- распределение ответственности за выполнение принятого решения

1. психологический:

- учет инновационной готовности персонала;

- оценка социально-психологического климата;

- профессиональные качества руководителя;

- деловые качества руководителя и психологический склад личности подчиненных;

1. педагогический:

- воспитательный характер управленческих решений;

- квалификационный рост персонала;

- формирование позитивных моральных установок (формирование корпоративной культуры).

Отличие управленческих решений, например, от инженерно-технических заключается в объекте управления (разработчик принимает решения о механизмах, деталях, менеджер — об организации производства этих деталей). Особая роль отводится менеджеру не только в ходе разработки решения и его принятия, но и при реализации и контроле исполнения, поскольку на данном этапе осуществляется обратная связь и менеджер может оказывать корректирующие управляющие воздействия.

Управленческие решения, принимаемые на различных уровнях, имеют свои *особенности:*

1. государственный уровень:

- широта охвата (круг вовлеченных в исполнение решения или затрагиваемых этим решением);

- масштабность решаемых проблем;

- ответственность перед обществом — финансовая, социально-политическая, нравственно-этическая, экологическая.

1. top-management (уровень высшего руководства) — стратегические, o высокоответственные;
2. middle-management (уровень функциональных начальников) —тактические, текущие, с высоким экспертным уровнем и уровнем аргументации;
3. уровень супервайзеров (младших начальников) — оперативные, конкретные, четко формализованные, контролируемые.

## 1.2. Классификация управленческих решений

Классификация решений позволяет изучить их особенности и выбрать наиболее эффективные в условиях конкретной задачи. Однако в связи со сложностью условий (влияющих факторов), целей принятия решений, требований и струк­туры решения создать простую и четкую их классификацию представ­ляется проблематичным. Поэтому могут существовать и существуют различные классификации управленческих решений.

По *характеру процесса* принятия решения выделяют:

* интуитивные решения — выбор, сделанный только на основе ощущения того, что он правилен. Лицо, принимающее решение, не занимается при этом сознательным взвешиванием «за» и «про­тив» по каждой альтернативе и не нуждается даже в понимании ситуации. То, что мы называем озарением или шестым чувством, и есть интуитивные решения;
* решения, основанные на суждениях, — выбор, обусловленный знаниями или накопленным опытом. Человек использует знание о том, что случалось в сходных ситуациях ранее, чтобы спрогнозировать результат альтернативных вариантов выбора в существующей ситуации. Опираясь на здравый смысл, он выбирает альтернативу, которая принесла успех в прошлом. Однако суждение невозможно соотнести с новой ситуацией, поскольку у руководителя отсутствует опыт, на котором он мог бы основать логический выбор. В сложной ситуации суждение может оказаться неверным, поскольку факторов, которые необходимо учесть, слишком много для «невооруженного» человеческого разума и он не в состоянии их все охватить и сопоставить;
* рациональные решения. Главное различие между решениями рациональным и основанным на суждении заключается в том, что первое не зависит от прошлого опыта. Рациональное решение обосновывается с помощью объективного аналитического процесса.

По *количеству альтернатив* выделяют:

* стандартные решения — однозначный выбор, но он не имеет характер безоговорочной правильности и не вполне может соответствовать истинной причине проблемы;
* многоальтернативные решения. Многовариантная разновидность решений встречается не так часто, характеризуется множеством вариантов решения;
* инновационные решения — выбор при отсутствии очевидных альтернатив. В данном случае идет процесс переключения с рационального на творческое мышление, а затем снова на рациональное. При анализе вариантов решения может быть использован метод комбинирования лучших черт известных альтернатив.

По *частоте принятия решений* выделяют:

* единовременные решения — решения крупных проблем. Примером таких решений может быть решение о создании или ликвидации предприятия;
* циклические решения — решения проблем, имеющих известный цикл. Пример менеджмента циклических решений: один раз в год принимаются решения по исполнению бюджета текущего года и принятию бюджета на следующий год;
* частые решения — решения, необходимость в принятии которых возникает в случайные моменты времени по несвязанным между собой проблемам настолько часто, что процесс можно считать непрерывным.

По *времени наступления последствий для объекта управления* выделяют:

* стратегические решения — решения относительно набора действий, направленных на достижение целей организации посредством ее приспособления (адаптации) к изменениям внешней среды. Стратегическое решение реализуется через распределение ресурсов, адаптацию к внешней среде, внутреннюю координацию и организационное стратегическое предвидение. Инструмент принятия таких решений — стратегическое планирование, т.е. определение управленческого процесса создания и поддержания стратегического соответствия между целями фирмы, ее потенциальными возможностями и шансами в сфере маркетинга. Стратегическое планирование часто опирается на четко сформулированное программное заявление фирмы, изложение вспомогательных целей и задач, здоровый хозяйственный портфель и стратегию роста;
* перспективные решения — решения, направленные на принятие и реализацию перспективных планов;
* текущие решения — решения, развивающие и уточняющие перспективные решения и принимающиеся в рамках подсистемы или этапа одного из его циклов, например цикла разработки. Текущие решения охватывают производственные процессы по изготовлению и поставкам подсистем (основных блоков и комплектующих) изделия;
* оперативные решения — решения, охватывающие производственные процессы по изготовлению и поставкам элементов более низкого (по отношению к рассмотренным выше) уровня, доводящиеплановое задание до конкретных исполнителей в каждом подразделении. Оперативные решения принимаются в отношении конкретного элемента нижнего уровня товара (например, материала упаковки) или элемента производственной системы (например, загрузки конкретного рабочего места на текущую рабочую смену);
* стабилизационные решения — решения, принимающиеся для обеспечения нахождения системы и ее подсистем в области управляемых или допустимых состояний.

По *характеру учета изменения условии реализации решения* выделяют:

* гибкие решения — решения, алгоритмы реализации которых предусматривают различные варианты действий в зависимости от возникающих условий;
* жесткие решения — имеют единственный вариант реализации при любых условиях и состоянии субъектов и объектов управления.

Возможны и другие подходы к классификации решений. Это обусловлено многообразием решений и существенных для конкретного случая факторов.

В целом, знание и использование классификационных признаков управленческих решений позволяет провести структуризацию стоящей перед руководителем задачи. Это позволяет более четко формулировать и решать задачи управления и способствует концентрации усилий и более эффективному расходованию времени и средств при разработке решений.

## 1.3. Процесс контроля реализации управленческих решений

В процедуре контроля есть три четко различимых этапа:

* установление плановых величин и критериев;
* сопоставление с ними реальных результатов;
* принятие необходимых корректирующих действий.

На каждом этапе реализуется комплекс различных мер. Рассмотрим подробнее мероприятия, осуществляемые на каждом из этапов.

***Установление плановых величин***

Первый этап демонстрирует, насколько близки функции контроля и планирования. Плановые величины — это конкретные цели, прогресс в отношении которых поддается измерению. Эти цели явным образом связаны с процессом планирования.

Цели, которые могут быть использованы в качестве плановых величин для контроля, отличают две очень важные особенности. Они характеризуются наличием временных рамок, в которые должна быть выполнена работа, и конкретного критерия, по отношению к которому можно оценить степень выполнения работы.

Примеры целей, которые можно использовать в качестве плановых величин для контроля: получить прибыль в размере 1 млн руб. в 2008 г. или получить выручку от реализации в размере 500 000 руб. в I квартале 2009 г.

Показатели результативности точно определяют, что необходимо для достижения поставленных целей. Подобные показатели позволяют руководству сопоставить реально сделанную работу с запланированной и ответить на следующие важные вопросы: что мы должны сделать, чтобы достичь запланированных целей, что осталось не сделанным? Так, например, если руководство обнаруживает, что за первые полгода прибыль фирмы составила только 400 тыс. руб., то оно понимает, что необходимо существенно поднять производительность, чтобы достичь намеченной цели: заработать 1 млн руб. к концу года.

Относительно легко установить показатели результативности для таких величин, как прибыль, объем продаж, стоимость материалов, потому что они поддаются количественному измерению. Но некоторые важные цели и задачи организаций выразить в числах невозможно.

Например, повышение морального уровня, рассматриваемое в качестве цели, выразить в числовых показателях очень трудно или зачастую вообще невозможно. Невозможно точно приписать тому или иному уровню морали численное значение или выразить его через эквивалентную сумму рублей.

Однако организации, работающие эффективно, стремятся обойти трудности, связанные с выражением целей в количественном виде, и им это удается. Так, например, информацию о моральном уровне работников можно получить посредством различного рода обследований и опросов. Более того, некоторые из этих, явно не поддающихся количественному измерению величин можно представить в численном виде косвенно, измеряя некоторый показатель. Малое количество увольнений, например, обычно проявление удовлетворенности работой. Таким образом, количество увольнений может использоваться как показатель результативности при выработке плановых величин в области удовлетворенности работой. Например, руководители высшего звена могут установить в качестве цели на следующий год уменьшение количества увольнений с 10 до 6 %.

Опасность использования косвенных проявлений каких-либо величин вместо прямых их измерений состоит в том, что на измеряемые косвенные проявления могут оказывать воздействие и совершенно другие переменные. Продолжая наш пример, отметим, что низкая частота увольнений может отражать не высокую степень удовлетворенности работой, а общее плохое состояние экономики. Другими словами, люди могут оставаться на этой работе не потому, что их потребности здесь по-настоящему удовлетворяются, а потому, что они считают, что найти другую работу будет достаточно трудно. Менеджеру нужно научиться отделять симптомы от истинных причин. Важно, чтобы руководители ясно осознавали, что в конкретной ситуации на результаты их действий будут оказывать влияние очень многие факторы.

Невозможность выразить показатель результативности непосредственно в количественной форме не должна служить оправданием (а зачастую именно так и бывает) того, чтобы не устанавливать плановых величин в этой области вообще. Даже субъективный показатель, при условии, что осознается его ограниченность, лучше, чем ничего. Руководство не может эффективно осуществлять контроль без показателя результативности какого-либо типа. Неизбежное следствие отсутствия такого показателя — управление по наитию, которое фактически уже и не руководство, а просто реакция на ситуацию, вышедшую из-под контроля. Ряд отлично управлявшихся подругам параметрам организаций столкнулись с очень серьезными проблемами из-за того, что не сумели установить показатель результативности в таких трудно поддающихся измерению областях, как социальная ответственность и этика.

Область, в которой установить показатели результативности особенно трудно, это НИОКР. Предпринимавшиеся многочисленные попытки разработать объективные способы измерения результативности в этой сфере оказывались безуспешными. К традиционно используемым здесь показателям относится число патентов, публикаций, отчетов и завершенных проектов. Все эти показатели делают упор на определение производительности и эффективности НИОКР, оставляя за скобками вопрос о направленности и полезности их проведения для организации в целом. Служат ли все эти патенты, публикации, завершенные проекты стремлению диверсифицировать деятельность фирмы или проникнуть на новые рынки? Если фирма имеет какие-либо предпочтительные для нее области деятельности (а обычно это так), то направленность НИОКР имеет очень большое значение. За последние годы менеджеры, занятые в области исследований и разработок, осознали, что некоторая нематериальность работ в этой сфере вовсе не может служить поводом для того, чтобы в управлении ею либо полагаться исключительно на интуицию, либо использовать в качестве единственной базы оценки результативности неадекватные ей показатели.

# Глава 2. Особенности принятия краткосрочных решений в управленческом учете

## 2.1. Использование данных бухгалтерского учета для принятия краткосрочных решений

В условиях неполноты информации по изучаемой проблеме, невозможности все строго рассчитать и проанализировать, а также множественности мнений о целях, критериях, их предпочтительности и т. п. может не существовать единственного, лучшего решения. Очевидно также, что для различных руководителей, имеющих разные предпочтения, решения будут различными. Недостоверность информации усиливает влияние субъективных факторов на принятие решения.

По этим же причинам порой невозможно «post factum» (после реализации)установить, было ли лучшим ранее принятое решение (особенно когда его реализация не привела к очевидным отрицательным последствиям, которые не могут опровергнуть даже «авторы» данного решения и которые не компенсируются какими-то его положительными аспектами). Так, результаты реформы Гайдара 1992 года (принятое и реализованное решение) ряд экономистов оценивает достаточно отрицательно, в то же время сторонники Гайдара придерживаются противоположной точки зрения.

Говоря строго научно, в этом случае для оценки эффективности ранее принятого решения мы должны воспроизвести прошлую проблемную ситуацию, принять по ней другое решение, посмотреть, какими будут результаты его реализации, а уж потом делать вывод о том, какое решение было лучше. На практике такой подход может быть реализован в ряде случаев при оценке эффективности научно-технических решений. Для большинства социально-экономических решений он неприменим.

В зависимости от того, на каких аспектах подготовки и принятия краткосрочных решений делается акцент, можно выделить следующие три подхода к теоретическим построениям в этой области.

В рамках математической теории принятия краткосрочных решений разрабатываются***нормативные модели принятия решений***(первый подход). Цель применения этих моделей – выбор наилучших действий (альтернатив) исходя из заданного критерия и ситуации, в которой принимается решение. Нормативные модели делают акцент на том, как руководитель должен подходить к принятию решений, чтобы добиться достижения поставленных целей (нормативов), какие методы обоснования решений целесообразно использовать. Основной акцент в этой концепции делается на разработке математических методов, моделей и алгоритмов выбора решений. Роль руководителя практически игнорируется. Однако в целом данная концепция не адекватна процессу формирования решений, поскольку наиболее сложные и неформальные процедуры, связанные с постановкой задачи, формированием ситуаций, целей, ограничений, вариантов решений и оценкой их предпочтений, в ней не рассматриваются. Эта концепция сформировалась и развивалась математиками и кибернетиками и была ориентирована в основном на решение задач в технических системах.

Кроме того, данный подход основан на предположении, что все руководителя являются «экономически мыслящими» людьми, т. е. в пределах, допустимых законами, морально-этическими стандартами и т. п., они стараются оптимизировать результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Однако в жизни руководитель не всегда стремится максимизировать экономический результат. Вместо этого руководитель принимает «удовлетворительные», «достаточно хорошие» решения. В этом случае при принятии решений могут использоваться такие критерии, как «приемлемая величина прибыли», «надежное выполнение плана» и т. п.

Попытка осмыслить истинные причины принятия краткосрочных решений привела к возникновению дескриптивных моделей, в основе которых лежит ***поведенческая теория принятия решений***(второй подход). Она носит ярко выраженный объясняющий (как фактически принимаются решения), а не предписывающий (какими должны быть решения) характер. В ней используются психологические модели, в которых учитываются процессы и силы, объясняющие реальное поведение руководителя.

В этих моделях учитывается, что большое влияние на подходы к принятию решений оказывают личностные качества руководителя. Люди по-разному относятся к риску, к оценке отдаленных последствий принятых ими решений, к воздействию их на достижение целей других людей и т. п.

В психологическом направлении предметом исследований является мыслительная деятельность человека, роль мотивов его поведения, эмоции и воли в процессе принятия решений.

Психологическая теория решений – это система мотивированных утверждений, раскрывающих внутреннее содержание деятельности людей в процессе подготовки и принятия решений. В процессе принятия решений большое значение имеют такие личностные особенности руководителя, как память, скорость переработки информации.

Важнейшими типами утверждений психологической теории принятия решений являются следующие:

1. руководитель упрощает ситуацию, не учитывает некоторые альтернативы или их последствия.
2. Принимая решение, руководитель исходит из субъективной ценности того или иного варианта решения, называемой полезностью.
3. Оценивая субъективную вероятность тех или иных последствий принимаемого решения, руководитель переоценивает вероятность наступления маловероятных событий и одновременно недооценивает вероятность наступления очень правдоподобных событий.
4. При выборе альтернатив, связанных с риском, руководитель основывает свое решение на максимизации линейной комбинации полезности и субъективной вероятности ее получения.
5. Чем сильнее у руководителя потребность в доминировании, тем более высокий уровень риска он допускает. Коллективные решения более рискованные, чем индивидуальные.
6. Руководитель скорее старается не максимизировать, а найти достаточно хорошее решение в конкретных условиях с учетом традиций принятия решений. Иными словами, скорее традиции принятия решений, личные качества руководителя являются определяющими, чем стремление к максимизации какого-либо критерия.

Описание того, чем руководствуются руководители при принятии краткосрочных решений, используемых ими аргументов, психологических аспектов этого процесса (дескриптивная модель), – важная и сложная задача. Эта сложность усугубляется тем, что многие количественные оценки, используемые при подготовке решений («веса» целей и критериев, например), носят субъективный характер. Недостатком данного подхода является то, что практически не используются математические методы. Качественный описательный характер исследований в рамках этой концепции приводит к очень нечеткому представлению о закономерностях процесса принятия решений.

В основе логической схемы процесса принятия краткосрочных решений, рассматриваемого в данной работе, лежит ***комплексное использование нормативных и дескриптивных моделей*** (третий подход).

Комплексная концепция краткосрочных управленческих решений характеризуется рациональным использованием логического мышления и интуиции руководителя, математических методов и вычислительных средств при принятии решений.

Однако математические методы и вычислительные средства рассматриваются как вспомогательный инструмент. Важной особенностью этой концепции является использование качественных данных, которые с помощью математических методов могут быть подвергнуты количественному анализу.

Настоящие данные могут быть получены руководителем из данных бухгалтерского управленческого учета.

Такой комплексный подход имеет свои особенности.

1. Построение комплексных методик обоснования решений, сочетающих применение взаимодополняющих методов структуризации и оптимизации, направленных на последовательное уменьшение неопределенности в процессе принятия решений.

Структуризация – это выделение основных элементов задачи и установление отношений между ними. Процедура структуризации позволяет получить в явном виде структуру задачи, т. е. логически упорядоченную систему, удобную для последующего анализа, что дает обоснование для получения необходимой информации. Результаты структуризации отражаются в виде формальной символической записи, схем, таблиц. Примером структуризации является схема процесса принятия решений, деревья целей и решений.

Фаза оптимизации — это преобразование всей имеющейся информация в конечную форму – решение. Во многих случаях руководитеь, как отмечалось ранее, осуществляет оптимизацию в неявном виде, опираясь на некоторые общие принципы и свои предпочтения.

Применение этих групп методов дает возможность последовательно снижать неопределенность в процессе принятия решения, повышает эффективность деятельности руководителя и специалистов, готовящих решения.

1. Сочетание формальных и неформальных методов обоснования решений предполагает широкое использование экспертных оценок и человеко-машинных процедур подготовки и принятия решений.
2. Включение руководителя в процесс подготовки, принятия и реализации решения на всех его основных этапах.

Комплексный подход дает возможность сконцентрировать неформальное мышление руководителя на наиболее критических аспектах проблемной ситуации, в которой принимается решение, и предлагаемых альтернативах решения возникшей проблемы.

При этом выявляются и становятся более ясными скрытые предположения, мотивы поведения, аргументы: они логически включаются в модели процесса подготовки, принятия и реализации решения.

## 2.2. Принципы принятия решений по данным бухгалтерского управленческого учета.

В управленческом учете, являющимся подсистемой бухгалтерского учета, прежде всего, используются элементы метода последнего: счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность. Однако в отличие от финансового учета, где процедура применения названных методов определена законодательно, и системе управленческого учета они становятся инструментом управления при условии их многовариантного использования. Например, оценка имущества в системе управленческого учета может осуществляться по инвестиционной, рыночной, страховой, балансовой и ликвидационной стоимости. Выбор того или иного метода оценки в системе управленческого учета зависит от задач, стоящих перед менеджером. Известно, например, что заниженная оценка основных средств ведет к снижению налога на имущество при росте налога на прибыль. Следовательно, принимая решение об уценке основных управляющий должен оценить, какое соотношение из этих двух налогов выгоднее предприятию. Повышение стоимости основных средств ведет к росту собственного капитала, улучшению показателей финансовой устойчивости, но рентабельность производства при этом снижается. И наоборот, заниженная оценка основных средств повышает рентабельность. Кроме того, в организациях, использующих затратный механизм ценообразования, следствием заниженной оценки основных средств является снижение полной себестоимости продукции, ее цены и, возможно, рост положительного потока денежных средств организации.

Кроме методов бухгалтерского учета управленческий учет использует совокупность методов статистики, экономического анализа, а также экономико-математические методы. Возможности применения статистических методов для целей прогнозирования, глубоко проработанные рядом отечественных авторов, давно и успешно используются в хозяйственной практике отечественных предприятий. В условиях антикризисного управления производственно-хозяйственной деятельностью организаций особую актуальность приобретает один из ведущих разделов комплексного экономического анализа – параметрический анализ.

С развитием информационных технологий все более востребованными становятся разнообразные интеллектуальные системы, позволяющие, например, анализировать результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, оценивать ее финансовое состояние, осуществлять экспертизу инвестиционных проектов, управлять бизнес-процессами (закупок, реализации и т.д.), моделировать их. Существующие и этой области научные разработки также должны найти широкое практическое применение в управленческом учете.

Развитие информационных технологий позволяет и при осуществлении управленческого учета пользоваться результатами исследований в области построения имитационных моделей, способных решать слабоструктурируемые задачи. Имитационное моделирование предоставляет возможность экспериментировать с производственно-финансовыми процессами (существующими или предполагаемыми) в тех случаях, когда делать это на реальном объекте либо невозможно, либо нецелесообразно. В процессе построения имитационной модели могут использоваться регрессионный и корреляционный виды анализа. Имеющиеся в этой области научные результаты будут востребованы управленческим учетом.

Таким образом, все многообразие рассмотренных выше методов, интегрируясь в единую систему, позволяет управленческому учету эффективно решать стоящие перед ним задачи — как ретроспективного, текущего, так и прогнозного характера.

Принцип (от лат. principium — основа, начало) — это основное, исходное положение какой-либо теории, учения. Исследовать принципы управленческого учета необходимо принимая во внимание два обстоятельства:

1. место, занимаемое управленческим учетом в общей бухгалтерской системе;
2. цель, реализуемую системой управленческого учета.

Поскольку управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, им объективно используется ряд важнейших бухгалтерских принципов (требований, правил) — экономичности и своевременности представляемой информации, ее сопоставимости и др. Важнейшая цель управленческого учета состоит в формировании отчетности, специально подготовленной для менеджеров различных уровней управления (в отличие от финансового учета, обобщающего ин формацию на основе использования общих правил ведения учета). Это создает предпосылки к:

* более эффективной реализации названных бухгалтерских принципов в системе управленческого учета;
* использованию управленческим учетом ряда собственных принципов, не свойственных финансовому учету.

 В таблице 1 рассмотрим ряд принципов, не используемых системой финансового учета.

Наряду с этим управленческому учету свойственен ряд собственных принципов, не используемых системой финансового учета. Их перечень и содержание представлены в табл. 1 видно, что принципы, свойственные управленческому учету, позволяют ему решать комплекс взаимосвязанных задач:

* оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования деятельности сегментов предпринимательской деятельности;
* создания мотивационных механизмов, позволяющих гармонизировать интересы и цели сегментов предпринимательской деятельности с тактическими и стратегическими целями организации.

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

Таблица 1.Принципы управленческого учета

|  |  |
| --- | --- |
| Название принципа | Содержание принципа |
| Оперативность представления информации | Предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности |
| Конфиденциальность представляемой информации | Предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии |
| Полезность представляемой информации | Предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи, с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач |
| Гибкость системы управленческого учета | Означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации |
| Прогнозность системы управленческого учета | Означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и расходов |
| Экономичность представляемой информации | Состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления |
| Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей | Предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации |
| Принцип управления по отклонениям | Означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины |
| Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности | Предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности |

К специфическим способам управленческого учета относят: планирование, нормирование, бюджетирование, анализ отклонений, систему контрольных счетов и некоторые другие.

Планирование – процесс принятия решений, в рамках которого анализируется информация о прошлой финансовой и производственной деятельности хозяйствующего субъекта, оцениваются потенциальные ресурсы и разрабатываются цели предприятия на перспективу, а также приоритетность решения задач для их достижения.

Анализ отклонений фактических размеров затрат и полученных финансовых результатов от запланированных показателей производится на основе выявления причин, вызвавших эти отклонения.

Контрольные счета – итоговые счета, выступающие связующим звеном между финансовым и управленческим учетом. Записи на этих счетах производятся по итоговым суммам операций за отчетный период, систематизированным по определенному признаку в накопительной ведомости.

## 2.3. Организация бухгалтерского управленческого учета

План организации управленческого учёта состоит из следующих элементов: план документации; план счетов и их корреспонденция; план отчётности; план технического оформления учёта; план организации труда работников бухгалтерии.

В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно. После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на их приобретение.

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

При разработке плана счетов для управленческого учета необходимо иметь в виду, что действующий в настоящее время план счетов бухгалтерского учета позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета. При этом допускается использование однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.

Однокруговая система учета затрат может осуществляться:

* без использования специальных счетов управленческого учета;
* с использованием системы счетов управленческого учета. При первом варианте специальные счета для управленческого

учета не используются. Для целей управления информация финансового учета группируется в специальных регистрах, которые могут дополняться расчетными и другими данными.

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

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

В плане документации указывают перечень документов для учёта хозяйственных операций. На данном предприятии такими документами являются: счёт-фактура, товарная накладная, приходный и расходный кассовый ордер, бухгалтерский баланс.

На промышленном предприятии ведутся два вида учета: финансовый и управленческий.

В управленческом учете налоги учитываются на счетах затрат им момент их перечисления в бюджет. Расширенный аналитический учет по счетам учета расходов и доходов от продаж ведется только в управленческом учете.

При расчете себестоимости выпускаемой продукции в финансовом учете на счета учета затрат на производство относятся только те расходы, которые согласно действующему законодательству разрешено относить на издержки производства и обращения.

В управленческом учете себестоимость формируется согласно методике, принятой на предприятии.

Все счета финансового учета являются балансовыми и ведутся в рублях. Для удобства анализа и принятия руководством управленческих решений предусмотрено вести все счета управленческого учета в долларах США. В целях совмещения в автоматизированной бухгалтерской программе финансового и управленческого учета счета управленческого учета представлены как забалансовые.

Учет материалов (сырья). Учет материалов (сырья) ведется по фактической себестоимости. При отпуске в производство материалы оцениваются по фактической средней себестоимости. Ее определяют по себестоимости остатка материалов на начало месяца и себестоимости материалов, заготовленных в отчетном месяце.

Учет затрат. В управленческом учете счет 20 «Основное производство» расширен. Затраты на производство и общехозяйственные расходы расписываются по своим счетам (расход материалов, расход комплектующих, заработная плата, коммунальные платежи, налоги и т. д.), это позволяет разделять переменные и постоя иные затраты для использования системы «директ-костинг».

Постоянные затраты собираются на отдельном счете и по окончании отчетного периода списываются на себестоимость продаж (в дебет счета 90 «Продажи, субсчет «Себестоимость продаж»). Это позволяет изучать взаимосвязь между объемом производства, затратами и прибылью, а следовательно, прогнозировать изменение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от объема производства, находить наиболее выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен.

Для контроля за работой руководителей центров ответственности учет затрат на производство ведут по нормативному методу, т.е. в рабочий план счетов включен счет 40\*1 «Выпуск продукции». По дебету этого счета собираются все фактические затраты, а но кредиту отражается готовая продукция по нормативной себестоимости. Счет 40 позволяет обобщать информацию о выпущенной в течение месяца продукции и выявлять отклонения фактической производственной себестоимости от ее нормативной (плановой) величины.

Выявленное на счете 40 отклонение списывается прямой или сторнировочной записью в дебет счета 90. Остатка по счету 40 на конец месяца не бывает. Если нормативная себестоимость больше фактической, то это положительный момент. Если нормативная себестоимость меньше фактической, то существует возможность проанализировать причины возникшего перерасхода благодаря детальному аналитическому учету затрат. Это в свою очередь позволяет определить виновных в превышении сметы, так как предприятие разбито на центры ответственности.

Продажа готовой продукции. Процесс продаж представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции. Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями и заказчиками. Целью отражения хозяйственных операций по продаже на счетах финансового и управленческого учета является выявление финансового результата от продаж продукции.

Существует возможность учета продаж по двум методикам: на дату оплаты продукции или на день отгрузки и предъявления расчетных документов к оплате. На промышленном предприятии холдинга учет продаж ведется вторым способом, т.е. по мере отгрузки продукции и предъявления расчетных документов в управленческом учете составляется запись:

Д-т счета 62\* 1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т счета 90\*1 «Продажи», субсчет «Выручка».

Учет процесса продаж готовой продукции ведется по счету 90\* 1, особенностью которого является то, что проданная продукция отражается на нем одновременно в двух оценках:

* на кредите — по продажной цене;
* на дебете — по нормативной себестоимости (К-т счета 40\*1).
* Это позволяет определить и списать результат продажи продукции — прибыль:

Д-т счета 90\*1 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»

К-т счета 99\* 1 «Прибыли и убытки»

или убыток (Д-т счета 99\*1, К-т счета 90\*1).

Отчетная документация. Бухгалтерский управленческий учет имеет цель обеспечить необходимыми сведениями всех заинтересованных внутренних пользователей. К такой информации относятся:

* расчет себестоимости — для менеджеров по продажам;
* отчет о расходе материалов — для отдела закупок;
* отчет о расходе комплектующих — для отдела комплектации;

• производственный отчет, отгрузка, движение денежных средств для генерального директора.

Данные управленческого учета запрашиваются администрацией немедленно, как только появляется необходимость. Поэтому управленческие отчеты составляют ежедневно, еженедельно или ежемесячно.

Ежедневно составляются и запрашиваются:

• отчеты по кассе, банку, по выписанным счетам (ожидаемым поступлениям);

* отчет о движении денежных средств за день. Еженедельно составляются и запрашиваются отчеты:
* производственный;
* по продажам;
* о выполнении бюджета предприятия.

Ежемесячно внутренние пользователи нуждаются в информации, содержащейся в:

•балансе,

* отчете о затратах;
* отчете о прибыли и убытках;
* отчете о движении денежных средств.

Информация, содержащаяся в этих отчетах, позволяет рассчитать не только финансовые показатели, но и показатели деловой активности, эффективности управления предприятием.

## 2.4. Бухгалтер – аналитик, его роль и функции в системе управленческого учёта

 Бухгалтеры, наделенные управленческими функциями, называются бухгалтерами-аналитиками (бухгалтерами-менеджерами).

В организационной структуре любого предприятия между его отдельными подразделениями возможны линейные и нелинейные (штабные) производственные отношения. Линейные отношения предполагают дачу указаний подчиненным лицам. Например, начальники цехов подчинены руководителю производства, что свидетельствует о наличии линейных отношений. Главный бухгалтер-аналитик отвечает за работу всей бухгалтерской службы, следовательно, здесь также присутствуют линейные отношения.

Нелинейные (штабные) производственные отношения возникают тогда, когда один отдел предоставляет услуги другим отделам (например, отделы кадров, снабжения, проектирования, финансового обеспечения). В этом смысле функции бухгалтера-аналитика также носят штабной характер, так как подчиненная ему бухгалтерская служба консультирует, обслуживает и координирует остальные подразделения предприятия.

Остановимся подробнее на функциях бухгалтера-аналитика. Как известно, управление складывается из планирования, контроля и стимулирования.

Планирование. Этому предшествует формирование итогов за отчетный период, их обобщение и анализ. Сформулированные выводы используются в дальнейшем планировании и прогнозировании.

На стадии планирования бухгалтер-аналитик участвует в разработке частных бюджетов предприятия, которые затем сводятся им в общий (генеральный) бюджет, представляемый на утверждение руководству. При разработке производственного бюджета (производственной программы предприятия) благодаря деятельности бухгалтера-аналитика обеспечивается сопряженность в работе отдельных цехов, участков и бригад, предотвращается появление так называемых узких мест в производственном процессе. Он участвует в обсуждении производственной программы предприятия, в оценке предложений по капитальным вложениям, выявляет наиболее рентабельные виды продукции, рекомендует потенциальные рынки сбыта и оптимальные цены. Современный бухгалтер-аналитик в равной мере должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования.

Контроль. Данный процесс также невозможен без участия бухгалтера-аналитика. По окончании отчетного периода он составляет отчеты об исполнении бюджета (плана) каждым центром ответственности, в которых приводится сравнительный анализ запланированных и достигнутых результатов. При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями, определяются причины этого, чтобы в дальнейшей работе исключить их влияние. Отчеты, подготовленные бухгалтером-аналитиком, с одной стороны, позволяют объективно оценить деятельность руководителей центров ответственности, а с другой — информируют менеджеров и руководство о том, на каких участках не удалось достичь плановых показателей.

Таким образом, бухгалтер-аналитик осуществляет в организации управленческий контроль.

Стимулирование. Бюджеты и отчеты об их исполнении, подготовленные бухгалтером-аналитиком, стимулируют деятельность персонала предприятия, ведь бюджеты содержат плановые показатели, которые должны быть достигнуты.

Благодаря профессиональной деятельности бухгалтера-аналитика на предприятии налаживается обмен информацией и отчетностью между отдельными службами. С его помощью менеджеры знакомятся с разработанными для них планами, уясняют стоящие перед ними задачи.

Своей деятельностью бухгалтер-аналитик создает основу для повышения эффективности управления предприятием. Порой он сравнивается со штурманом корабля, прокладывающего курс и информирующего капитана о том, насколько успешно он реализуется. Штурман оказывает помощь капитану, но право командования остается за последним.

Таким образом, бухгалтер-аналитик, во-первых, несет ответственность перед руководством за реальность бухгалтерских отчетов подразделений, во-вторых, оказывает помощь управляющим центрами ответственности в планировании и подведении итогов их работы. Поэтому он должен сочетать свою независимость и объективность с искренним желанием помочь менеджерам в управлении предприятием.

Управленческий учет увязывает учетный процесс с процессом управления.

# Заключение.

В заключение работы можно сказать об определенных требованиях, которым должно удовлетворять краткосрочное управленческое решение. К их числу можно отнести: своевременность принятия решения, его обоснованность, директивность и адресность, непротиворечивость и ответственность за результаты решения. Руководителю надо уметь выбрать время (не раньше и не позже требуемого срока) принятия окончательного решения, даже, может быть, не до конца проработанного. Принятие запоздалого решения, даже глубоко проработанного, — более грубая ошибка, нежели своевременное принятие «сырого» решения.

Ответственность за результаты принятого решения означает, что в обязанности руководителя входит не только непосредственное принятие решения, но и несение определенной ответственности за результаты его реализации – банкротство организации, либо персональная материальная ответственность администратора организации. Следование этому требованию повышает уровень реализуемости принятых решений.

В то же самое время управленческий учет на предприятии необходим для нормального функционирования и развития предприятия. Он обеспечивает пользователей информацией, необходимой для принятия решений, контролирует текущее состояние предприятия и измерение результатов деятельности. Управленческий учет позволяет правильно учесть все внутренние и внешние факторы в постановке конкретных целей развития предприятия и путей их достижения, учитывает затраты и доходы и отклонения по ним от установленных норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, группам изделий, технологическим решениям. Управленческий учет в настоящее время позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции – одного из важнейших показателей деятельности предприятия.

# Практическая часть.

Задание.

Компания «Февраль» предполагает осуществить инвестиционный проект общей стоимостью 700 млн. руб. продолжительность жизни проекта 10 лет, ставка дисконтирования составляет 15%. Ежегодное поступление денежных средств от реализации этого проекта ожидается со следующей вероятностью:

|  |  |
| --- | --- |
| Вероятность | Денежные потоки, тыс. руб. |
| 0,2 | 90 000 |
| 0,4 | 70 000 |
| 0,5 | 75 0000 |

Определите чистую дисконтированную стоимость инвестиционного проекта и ставку доходности; установите в ходе анализа степень эффективности осуществления капитальных вложений.

Решение.

Определим средний взвешенный денежный поток.

(0,2 \* 90000) + (0,4 \* 70000) + (0,5 \* 75000) = 18000 + 28000 + 37500 = 83500 тыс. руб.

 Определим чистую дисконтированную стоимость:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| год | кап. вложения | доход от инвест. | коэффициент дисконт. | ЧДС |
| 0 | **700000 тыс.** |  |  | - 700000  |
| 1 |  | 83500 тыс.  | 0,870 | +72645 |
| 2 |  | 83500 тыс. | 0,756 | +63126 |
| 3 |  | 83500 тыс. | 0,658 | +54943 |
| 4 |  | 83500 тыс. | 0,572 | +47762 |
| 5 |  | 83500 тыс. | 0,497 | +41499,5 |
| 6 |  | 83500 тыс. | 0,432 | +36072 |
| 7 |  | 83500 тыс. | 0,376 | +31396 |
| 8 |  | 83500 тыс. | 0,327 | +27304,5 |
| 9 |  | 83500 тыс. | 0,284 | +23714 |
| 10 |  | 83500 тыс. | 0,247 | +20624,5 |
| ИТОГО:  |  |  |  | **419086,5** |

Как видно из таблицы, доход меньше, чем количество вложенных средств

ЧДС = 700000-419086,5 = **-280913,5**

Значение ЧДС отрицательное, следовательно, проект не эффективен.

Определим ставку доходности инвестиционного проекта

419086,5 : 700000 = 0,59

Ставка доходности 0,59 меньше 1 – проект не эффективен не обеспечивает доходности в размере, принятом нормой дисконта, следовательно, от проекта следует отказаться и выбрать более привлекательный.

# Литература:

1. Учебник Бухгалтерский управленческий учет Вахрушина М.А. ЗАО «Финстатистинформ» 2006г.
2. Бусыгин А. В. Эффективный менеджмент: Курс лекций. Выпуск 3. — М.: Эльф К, 2007.
3. Голубков Е.П. Какое принять решение? — Практикум хозяйственника. — М.: Экономика, 1999.
4. Карданская Н.Л. Основы принятия управленческих решений: Учебное пособие. — М.: Русская деловая литература, 1998.
5. Коллинз Г., Блэй Дж. Структурные методы разработки систем: от стратегического планирования до тестирования. — М.: Финансы и статистика, 1984.
6. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. — М.: Дело, 2002.
7. Статья «Управленческий учет: путь к вершине» Юлия А. Васильева Ведомости. 2005 г.