**Управленческий учет как особая область экономических знаний.**

Управленческий учет представляет собой область знаний, необходимому каждому, кто занимается предпринимательством. Менеджер несет ответственность за достижение целей, поставленных ему администрацией или учредителями предприятия. Результаты деятельности менеджера во многом зависят от информации, которая использована им для планирования, контроля и регулирования управленческой деятельности, а также принятия решений.

Управленческий учет позволяет системно рассмотреть внутри предприятия вопросы оперативного планирования, контроля и учета отдельных видов деятельности. Основным критерием действенности системы является эффективное управление финансовыми и людскими ресурсами, управленческий учет обеспечивает для этого необходимый механизм.

**1. Теоретические основы управленческого учета.**

**1.1. Определение сущности управленческого учета.**

Управленческий учет выступает составной частью информационной системы предприятия. Эффективность управления производственной деятельностью обеспечивается информацией о деятельности структурных подразделений, служб, отделов предприятия. Управленческий учет формирует такую информацию для руководителей разных уровней управления внутри предприятия с целью принятия ими правильных управленческих решений. Содержание управленческого учета определяется целями управления, оно может быть изменено по решению администрации в зависимости от интересов и целей, поставленных перед руководителями внутренних подразделений.

Становление управленческого учета произошло от калькуляционного учета, и поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах. Этот момент присутствует в определении понятия ’’управленческий учет’’, появившемся в последнее время в переводной и отечественной экономической литературе, также в первых работах по бухгалтерскому учету и его использованию в управленческой деятельности.

Другим важнейшим моментом, который отличается всеми авторами при определении сущности управленческого учета, является аналитичность информации. В составе управленческого учета информация собирается, группируется, идентифицируется, изучается с целью наиболее четкого и достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и определения доли участия в получении прибыли предприятия. Эффективность производственной деятельности представлена в учете как процесс сопоставления фактических и стандартных затрат и результатов от производственных расходов.

Установлению сущности управленческого учета способствует рассмотрение совокупности признаков, характеризующих его как целостную информационно-контрольную систему предприятия; непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Таким образом, сущность управленческого учета можно определить как интегрированную систему учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

**1.2. Предмет управленческого учета, его объекты.**

# Предметом управления является процесс воздействия на объект или процесс управления с целью организации и координирования деятельности людей для достижения максимальной эффективности производства. Управление реализует воздействие на предмет управления с помощью планирования, организации, координирования, стимулирования и контроля.

Теория науки об управлении формирует концепцию и о предмете управленческого учета. Предметом управленческого учета в общем виде выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством.

Раскрывают содержание предмета его многочисленные объекты, которые можно объединить в две группы:

- производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;

- хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.

В состав производственных ресурсов входит:

- основные фонды - это средства труда (машины, оборудование производственные здания ) их состояние и использование;

- нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения ( право пользования землей, стандарты, лицензии, товарные знаки и т. д. ) их состояния и использования;

- материальные ресурсы –предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда.

Эти ресурсы в управленческом учете представлены производственными запасами на складах предприятия, в кладовых цехов и на участках, складах производственного отдела и в процессе их движения по стадии производственного цикла до склада готовой продукции. Они включают сырье как продукт добывающих отраслей промышленности, сельского хозяйства; материалы подвергшиеся предварительной обработке, как на самом предприятии, так и на другом ( полуфабрикаты- заготовки , поковки, отливки , детали );

- трудовые ресурсы – масса живого труда, которой располагает предприятие в данный момент, использование трудовых ресурсов в процессе целесообразной деятельности и результат труда.

Ко второй группе объектов управленческого учета относятся:

- снабженческо – заготовительная деятельность - приобретения, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта, маркетинговая деятельность, связанная со снабженческими процессами;

- производственная деятельность –процессы, обусловленные технологией производства продукции, включающие основные и вспомогательные операции; операции по совершенствованию выпускаемых и разработке новых продуктов;

- финансово-сбытовая деятельность –маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции; непосредственно сбытовые операции, включая упаковку, транспортировку и другие виды работ; операции, содействующие росту объема продаж¸ начиная с рекламы продукта и заканчивая установлением прямых связей с потребителями, контролем качества выпускаемой продукции;

- организационная деятельность-создание организационной структуры предприятия, вычленение из системы предприятия функциональных отделов, служб, цехов, участков; организация информационной системы на предприятии с прямой и обратной связью, отвечающей требованиям внутренних коммуникаций между структурными подразделениями, разными уровнями управления, соответствующей функциям планирования, контроля, оценки выполнения плана, стимулирования; операции координирования действий внутренних исполнителей, направленных на выполнение основной цели предприятия. Может быть выбрана другая группировка объектов управленческого учёта, но в любом случае она должна отвечать основным целям управления.

## **1.3. Метод и способы управленческого учёта**

В системе управленческого учёта его объекты имеют определенное специфическое отражение. Прежде всего производственные ресурсы отражаются по состоянию, в движении, целесообразности использования в процессе хозяйственной деятельности предприятия.

Совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия, называется методом управленческого учета. Он состоит из следующих элементов: документация; инвентаризация; оценка; группировка и обобщение в контрольные счета; планирование; нормирование и лимитирование; анализ; контроль.

Документация – первичные документы и машинные носители информации, гарантирующие управленческому учёту достаточно полное отражение производственной деятельности предприятия. Первичный учёт в общей системе учета является основным источником информации для финансового и управленческого учёта.

Применительно к специфике предприятия комплексный подход к организации первичного учёта обеспечивает:

- дальнейшее совершенствование оперативно-календарного планирования, оперативного контроля и диспетчирования хода производства;

* разработку и внедрение единого для финансового и управленческого учета документооборота , упорядочение и унификацию первичной документации;
* строгий контроль за расходованием материальных и трудовых ресурсов, за соответствием размеров оплаты труда , списанию материалов согласно количеству изготовленной продукции;
* сохранность заготовок, деталей, узлов и полуфабрикатов в процессе их движения по стадиям обработки, потребления и хранения;
* улучшение организации складского учета деталей, узлов и сборочных единиц за счет оборудования специальных мест хранения, обеспечение современными весоизмерительными и аналитическими устройствами;
* закрепление за должностными лицами отдельных коллективов (бригад, участков) функций по оформлению учетной документации или сбору информации с машинных устройств, повышение персональной ответственности за правильность оформления и полноту сбора информации;
* достоверность и своевременность информиции о производстве путем использования балансов учета движения деталей, полуфабрикатов в управленческом и финансовом учете в виде сводных документов;
* переход к механизированному сбору, передаче и обработке информации о движении деталей, узлов и полуфабрикатов к получению на основе первичного учета результирующей информации с помощью персональных ЭВМ на разных уровнях управления;
* своевременную и полную в течение определенного отчетного периода проверку данных оперативного учета в сопоставлении сфактическим состоянием, размерами и комплектностью незавершенного производства с помощью инвентаризации, что одновременно позволяет улучшить информационную базу планирования производства и нормирование запасов по местам возникновения и заделов.

Инвентаризация- способ выявления фактического состояния объекта. При помощи инвентаризации определяют отклонения от учетных данных: либо неучтенные ценности, либо потери, недостачи, хищения. Инвентаризация способствует сохранности материальных ценностей, контролю за их использованием, установлению полноты и достоверности учетной информации.

Группировка и оценка, использование контрольных счетов - способ изучения позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объекте. Главными признаками группировки объектов управленческого учета считаются: специфика производственной деятельности, технологическая и организационная структура предприятия, организация управления, целевые функции системы управления. Сгруппированная информация об объекте позволяет эффективно ее использовать для оценки результатов деятельности и сделать необходимые и разумные выводы для принятия оперативных и стратегических решений.

Контрольный счет – это итоговый счет, где записи производят по итоговым суммам операций данного периода.

Планирование, нормирование и лимитирование - входят в систему управления предприятием.

Планирование - непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка. Оно связано с решением проблем будущего. Планирование эффективно только тогда, когда оно базируется на статистических исследованиях и анализе результатов хозяйственной деятельности.

Нормирование - процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленные на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и изыскание путей наиболее продуктивного превращения затрат в выпуск продукции. Комплекс норм и нормативов составляет нормативное хозяйство предприятия, которое охватывает все сферы его деятельности.

# Лимитирование - первая ступень контроля за материальными издержками, основанная на системе норм запасов и затрат. Лимит- установление границ выдачи, исходя из норм. Система лимитирования должна состоять не только из расчета лимита отпуска материалов цехом, но и из учетных и контрольных операций. Поэтому в системе управленческого учета лимитированию отводят роль оперативной информации, позволяющей активно влиять на формирование материальных затрат.

# Анализ - в процессе анализа выявляются отклонения и причины вызвавшие изменения в результатах и эффективности производства, принимаются соответствующие управленческие решения.

# Контроль – завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий, позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения. Основой системы контроля служит обратная связь, которая дает надежную, необходимую и целесообразную информацию для осуществления контрольно-измерительной деятельности. Существуют разные системы и виды контроля. Они постоянно меняются, обладают отличительными особенностями на каждом предприятии, отражая его специфическую сферу деятельности.

# Все элементы метода действуют не изолированно друг от друга, а в системе организации внутренних хозяйственных связей, направленной на решение целей управления.

# **1.4. Принципы управленческого учета.**

Управление производственной деятельностью является сложным и комплексным процессом. Система учета отвечающая требованиям управления, также сложна и состоит из множества процедур. К тому же состав элементов системы управленческого учета может меняться в зависимости от целей управления.

К принципам управленческого учета относятся: непрерывность деятельности предприятия; использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения, оценка результатов деятельности подразделений предприятия; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления; формирование показателей внутренней отчетности, как основа коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой предприятия. Совокупность этих методов и принципов обеспечивает действенность системы управленческого учета, но не унифицирует учетный процесс.

**2. Управленческий учет в принятии решений в предпринимательской деятельности**

**2.1. Процесс принятия решения.**

Так как информация, подготовленная бухгалтерами-аналитиками, должна рассматриваться в свете ее конечного влияния на принятие решений¸ то необходимым условием для правильного восприятия управленческого учета является понимание процесса принятия решения.

Процесс принятия решения, планирования, контроля и регулирования.

1.определите задачи.



2.приступите к поиску альтернативных вариантов.



1 3.соберите данные об альтернативных вариантах действий.



4.выберите альтернативные варианты действий.



5.осуществите принятые решения.



6.сравните фактические запланированные результаты.

2 

7.примите меры по устранению отклонений от плана.

1.- процесс планирования

2.- процесс контроля и регулирования

Из представленной модели принятия решения видно, что первые пять этапов представляют собой процесс принятия решения или планирования. Планирование, по существу, является осуществлением выбора среди альтернативных вариантов и действий по принятию решения. Последние два этапа отражают процесс управления, который складывается из оценки и корректировки фактических показателей с целью реализовать выбранные альтернативные варианты.

Определение целей и задач.

Прежде чем принять правильные решения, необходимо определить цель или

руководящее направление, которые помогут принимающим решения оценить предпочтительность одного варианта действий перед другим.

Ведется большая полемика о том, какие цели и задачи должны ставить перед собой фирмы. Обычно, согласно экономической теории, владельцы фирмы преследуют цель получения максимальной прибыли или, более точно, увеличения богатства держателей акций. Выдвижение в качестве цели достижения максимальных прибылей аргументируют по-разному. С юридической точки зрения владельцы обыкновенных акций являются владельцами фирмы, которая поэтому для получения ими прибылей должна управляться их достоверными менеджерами. Есть и другой аргумент в пользу выбора этой цели: увеличение прибылей ведет к росту всеобщего экономического благосостояния, т. е. повышая свое благосостояние, вы тем самым повышаете благосостояние всего общества. Более того, вполне разумным представляется мнение о том, что большие прибыли послужат интересам фирмы больше, чем маленькие. Поэтому максимизация прибылей в данном случае является по крайней мере полезной аппроксимацией (приближением).

Некоторые исследователи этого вопроса, такие, как Симон (1959), полагают, что многие бизнесмены ставят перед собой задачу скорее найти путь к получению удовлетворительных прибылей, а не к их максимизации.

Так как возможности человеческого разума не безграничны и человек может в какой-то определенный момент работать с ограниченным количеством информации (Симон, описывая эти ограничения, применяет термин ограниченная разумность), то он занимается поиском решений только до тех пор, пока не находит первое же приемлемое. Дальнейшие попытки найти лучшее решение или наилучшее решение не делаются. Такой подход, когда поиск заканчивается подбором удовлетворительного, а не оптимального решения, известен как поиск удовлетворительного решения.

Киерт и Марс (1969) считают, что фирма- это коалиция различных групп людей: владельцев акций, наемных работников, покупателей, поставщиков и правительства, каждую из которых нужно оплачивать не ниже определенного минимума для того, чтобы она могла принимать участие в этой коалиции. Любые сверх доходы по отношению к этим установленным минимумам рассматриваются в качестве предмета заключения сделок между различными группами.

Кроме того, фирма подвержена ограничениям со стороны общества. Поддержание чистоты окружающей среды, предоставление работы инвалидам труда, создание предприятий социальной инфраструктуры и мест отдыха и развлечений - все это примеры состоящих перед обществом задач, в решении которых фирма должна принимать участие. Очевидно, было бы слишком просто сказать, что единственной целью фирмы является максимизация прибылей.

Некоторые менеджеры ищут пути создания основ власти и построения империи; другими целями являются безопасность и стремление устранить неопределенность в будущем, таковые соображения могут победить желание получить голые прибыли. Тем не менее мы придерживаемся взгляда, что в основном фирмы стремятся максимизировать величину притока будущих платежей наличными (т.е. будущие денежные поступления наличными за вычетом платежей наличными), или, выражаясь более точно, приведенную стоимость притока будущих поступлений наличными.

Причины, как цели для максимизации прибылей:

1.Маловероятно, что выбор какой-то другой цели даст возможность с такой же эффективностью оценить способность организации (предприятия) функционировать в будущем.

2.Сомнительно, что максимация приведенной стоимости будущих поступлений денежной наличности может быть реализована на практике без выработки принципов, необходимых для достижения этой цели, изучив которое вы поймете, как увеличить поступления денежной наличности;

3.Реализация этой цели помогает держателям акций как одной из групп в коалиции участников сделки понять, во что им обойдется выбор других целей, т.к. становится известным распределение сумм наличных денег между участниками коалиции.

Другие аргументы в пользу выбора этой цели можно найти, проанализировав рассуждения Брейли и Миерса (1984): «Давайте, однако, предположим, что мы убеждены в том, что администрация (дирекция) должна иметь белее широкие полномочия. Администрация (дирекция) по-прежнему должна уметь анализировать решения, с точки зрения владельца акции, если она хочет достичь баланса интересов владельцев акций и потребителей, наемных работников и общества в целом. Определение приведенной стоимости позволяет администрации (дирекции) судить о том, насколько конкретные решения отвечают интересам владельцев акции».

*Поиск альтернативных курсов (вариантов) действий.*

Второй этап процесса принятия решения заключатся в поиске ряда возможных курсов (вариантов) действий, направленных на достижение поставленных целей. Если внимание администрации (дирекции) компании всецело поглощено ассортиментом продукции и рынками сбыта сегодняшнего дня и она выпускает из-под контроля тенденцию к сужению рынка сбыта своей продукции и движения денежной наличности, то появляется опасность, что в будущем она не сможет генерировать достаточно денежной наличности, чтобы выдержать конкуренцию. Для максимизации будущего притока денежной наличности существенно, чтобы администрация постоянно получала информацию о возможных положительных и отрицательных для нее тенденциях в развитии экономической обстановки и немедленно принимала меры, при помощи которых можно было бы защищать организацию (предприятие) от всяких неожиданностей в будущем. В частности, компании рекомендуется прибегнуть к одному или нескольким из следующих курсов действий:

1-выпуск новых товаров для сбыта на уже существующих рынках;

2-выпуск новых товаров для сбыта на новых рынках;

3-создание новых рынков для уже выпускаемых товаров.

После альтернативных курсов действий вызывает необходимость получить информацию об ожидаемо конъюнктуре и изменений экономической обстановки. Это самый трудный и важный этап процесса принятия решения.

*Сбор данных для выбора альтернативных курсов действия.*

Когда вероятные сферы деятельности определены, администрация должна оценить возможные темпы роста показателей своей деятельности, способность компании удержать соответствующую долю рынка и осуществить движение денежной наличности для каждого альтернативного курса действий в различной экономической среде. Так как проблемы, ожидающие своего решения, существуют в изменчивой и не всегда понятной экономической среде, необходимо рассмотреть определенные факторы, которые находятся вне контроля принимающего решение и могут оказывать влияние на каждый альтернативный курс действий. Эти неуправляемые факторы называются экономической средой. Примерами таких возможных состояний экономической среды являются экономический бум, высокий уровень инфляции, спад производства, усиление конкуренции.

Курс действий, выбранный фирмой на основании вышеописанной информации, вызовет вовлечение ее ресурсов в производство на длительный период, и положение фирмы будет находиться под влиянием ее экономической среды, т.е. товаров, которые она производит, ее рынков сбыта и способности реагировать на будущие изменения. Выбор курса определяет долгосрочную перспективу фирмы и, следовательно, решения, которые она может принять в будущем. Эти решения обычно называют долгосрочными и стратегическими.

Стратегические решения имеют очень большое влияние на будущее положение фирмы, и поэтому важно, чтобы была собрана точная информация о возможностях фирмы и ее экономической среде. Поэтому стратегические решения должны быть прерогативой высшей администрации.

Кроме стратегических, или долгосрочных решений, администрация должна также принимать решения которые не требуют долгосрочного привлечения ресурсов фирмы. Такие решения считаются краткосрочными, или оперативными, и обычно являются прерогативой менеджеров более низкого уровня управления. Принятие краткосрочных решений основывается на экономической обстановке сегодняшнего дня и на оценке материальных, человеческих и финансовых ресурсов, которыми фирма располагает в настоящее время. А эти ресурсы в значительной степени определяются качеством принятых фирмой долгосрочных решений. Для того чтобы прийти к тому или иному краткосрочному решению, нужно ответить на такие, например, вопросы:

1.Какие установить продажные цены на продукты фирмы?

2.Сколько товаров каждого вида необходимо произвести?

3.Какие средства массовой информации необходимо использовать для рекламирования товаров фирмы?

4.Какой уровень обслуживания будет предложен покупателям: сколько дней потребуется для доставки товаров по заказу, как будет организовано обслуживание покупателей на дому работниками фирмы?

Для выработки краткосрочных решений также необходимо собирать соответствующие данные, например данные о продажных ценах товаров конкурирующих фирм, ожидаемом спросе на товары по альтернативным продажным ценам и прогнозируемых при различных вариантах производства, затратах. Эта информация потребуется на различных уровнях управления для принятия решений об установлении продажных цен и объеме выпуска продукции. После того как необходимая информация собрана, администрация должна решить, какие курсы действий выбрать.

*Выбор оптимального курса действия из альтернативных вариантов.*

На практике принятия решения это сравнительная оценка конкурирующих альтернативных курсов действий и выбор варианта, который в наибольшей степени отвечает целям организации (предприятия). Если таковой является максимизация будущих поступлений чистых платежей наличными, то оптимальный альтернативный курс действий должен выбираться путем сравнения прогнозов поступления денег наличными. Следовательно к каждому альтернативному варианту действий должны быть применены методы анализа прироста (инкрементного анализа) чистых денежных поступлений. Альтернативные варианты оцениваются по предполагаемым чистым денежным поступлениям и дающие наибольшую величину должны быть рассмотрены с точки зрения качественных факторов (показателей).

*Осуществление принятых решений.*

Выбранные альтернативные курсы действий являются отправной точкой для составления сметы.

Смета-это финансовый план реализации различных решений, принятых администрацией (дирекцией). В сметах учитываются поступления и оттоки денежной наличности, доходы от продаж и затраты. Сметы сводятся в единый документ, в котором в концентрированной форме выражены намерения организации (предприятия) и ожидаемые результаты. Этот документ называется обобщенной финансовой сметой, которая состоит из сметного счета доходов и убытков, расчета движения денежной наличности и баланса. Процесс составления сметы направлен на то, чтобы каждый член организации знал о своей предполагаемой роли в осуществлении решений администрации.

Сравнение фактических и планируемых результат и принятие мер в случае их расхождения.

Последние этапы процесса, представлены на рисунке, а именно сравнение фактических и планируемых результатов (показателей) и принятие необходимых мер в случае их расхождения, относятся к контролю и регулированию в рамках фирмы. Управленческая функция процесса контроля и регулирования – оценка результатов деятельности (показателей) предоставление сведений о них и выработка корректирующих мер, направленных на то чтобы цели были достигнуты и планы фирмы реализованы.

Для контроля (мониторинга) за результатами деятельности бухгалтер готовит отчеты и представляет их менеджерам, ответственным за выполнение определенных решений. Отчеты, содержащие данные сравнения фактических результатов (фактических затрат и доходов), должны готовиться систематически. Данные этих отчетов обеспечивают обратную связь для сравнения запланированных и фактических результатов. В таких отчетах особое внимание должно уделяться показателям, которые расходятся с запланированными, чтобы менеджеры сосредоточили на них свое внимание. Этот процесс- применение способа управления по отклонениям.

Эффективность контроля и регулирования зависят от корректирующих действий, направленных на приведение фактических результатов в соответствие с запланированными показателями. В свою очередь планы также могут уточняться, если результаты сравнений показывают, что какие-то запланированные показатели не могут быть достигнуты. Корректирующие действия по приведению фактических результатов в соответствие с запланированными показателями или действия по уточнению планов, если сравнения результатов показывают, что эти планы не могут быть выполнены, обозначены на рисунке линиями со стрелками, соединяющими этапы 7 и 5, 7 и 2. Эти стреловидные линии формируют контуры обратной связи. Они показывают, что процесс принятия решений - это динамический процесс, и подчеркивают взаимосвязь между этапами 7 и 2 свидетельствует о том, что ход выполнения планов должен постоянно анализироваться, и если окажется, что они не могут быть реализованы, то необходимо рассмотреть альтернативные курсы действий, которые обеспечат достижение целей организации.

Второй контур обратной связи показывает корректирующее действие, предпринимаемое с целью приведения фактических результатов в соответствие с запланированными показателями.

**2.2. Информационное обеспечение планирования и управления предпринимательской деятельности**.

Любое предприятие нуждается в постоянном наблюдение и контроле за результатами своей деятельности, чтобы вовремя установить правильность проводимой ими политики, планов предпринимательской деятельности. Одно из важнейших проблем управления выступает инвестирование затрат (в строительство нового предприятия, реконструкцию и расширение действующего, в новую технику - для замены оборудования, новую продукцию, технологию производства, увеличение запасов и т. д.) и получение доходов от инвестиций.

Решения об инвестициях являются наиболее рискованными, так как они вовлекают в производственный процесс значительную долю ресурсов текущего периода в расчете на получение дохода в предстоящем периоде. Решения могут относиться как к короткому (до одного года), так и длительному периоду.

Краткосрочные решения касаются вопросов вклада единицы продукции в общую прибыль в результате управления ассортиментом продукции, объемом спроса и продаж, себестоимостью и ценами, а также вопросов безубыточности производства и сбыта, производить или закупать и т. п. Они не затрагивают затрат на вложенный капитал. При краткосрочных инвестициях денежные средства оборачиваются в течение сравнительно короткого периода – до одного года.

Долгосрочные решения рассчитаны на длительный период между осуществлением инвестиционных затрат и получением от них дохода. Решения о капитальных вложениях касаются инвестиций в основные фонды, научные исследования и опытно- конструкторские разработки, рекламу и сооружение складских помещений.

Действия организации по инвестированию, вследствии большого риска,

Должны опираться на результаты анализа, которые учитывают фактор времени и альтернативность выбора решений. Варианты управленческих решений рассчитывают с учетом влияния времени на величину и планируемый доход. Сравнение эффективности вариантов осуществляется по методике, аналогичной при предоставлении банком ссуды.

Информационное обеспечение анализа для принятия управленческих решений создает система дифференцированного управленческого учета издержек и поступлений. Дифференцированными называют издержки, величина которых при отдельных условиях могут быть отличной от величины возможных издержек при других условиях. При решении проблем альтернативного выбора в расчет принимается прибыль, полученная на вложенный капитал. Следовательно, чем больше прибыли будет получено на вложения, тем выше перспектива у соответствующего варианта решения. Отсюда целью предприятия является максимизация прибыли на вложенный капитал, если она совместима, с другими целями. Анализ проблем инвестирования проводят в пять этапов.

1. определение проблемы;
2. выбор альтернативных решений;
3. измерение и оценка последствий выбранного решения;
4. отбор тех последствий, которые не могу быть измерены количественно, их оценка по отношению друг к другу и иным последствиям;
5. принятие решения.

Управленческий учет в основном готовит информацию, которая может быть измерена количественно.

Дифференцированные издержки не отражаются в системе учета издержек на регулярной основе. Их состав подбирается для проведения анализа по каждой конкретной проблеме. В дифференцированные издержки включают только те статьи себестоимости, которые являются различными при разных условиях. Из их состава особого рассмотрения заслуживают вмененные издержки по капитальным вложениям. Дифференцированные издержки всегда относят к будущему и показывают, какими они будут при определенной модели поведения. В большей мере это вероятностные издержки.

Определенной формы для сопоставления дифференцированных издержек и доходов различных вариантов не существует. Однако общий подход к двум типам величин позволяет сравнивать издержки с доходами.

Во-первых, должны быть средства, предназначенные для инвестирования того или иного варианта, которые представляются в начале осуществления проекта. Денежные средства вкладываются в разные сроки, но в аналитических целях эти сроки приводятся к нулевым моментам времени.

Во-вторых, ожидается поток денежных поступлений при разных вариантах на протяжении нескольких лет в будущем как результат этих инвестиций.

Эти две величины денежных средств - инвестиции и доходы в целях корректного сравнения сводят к эквивалентным величинам, рассчитанным на один и тот же момент времени. Обычно сводят поток будущих доходов к нулевому моменту времени капитальных вложений.

Источниками информации служат прежде всего сметы инвестиций. Они представляют собой перечень проектов инвестирования, по которым было принято решение. Информацию дают многочисленные расчёты планового и аналитического характера, касающиеся размера и направления инвестирования, нормы прибыли, чистой текущей стоимости, чистого приведённого эффекта, рентабельности, срока окупаемости, эффективности инвестиций, стоимости капитала, учётных ставок, дисконтируемой стоимости и т.д.

**2.3. Основные концепции снижения себестоимости продуктов.**

В принятии управленческих решений значительный упор делается на снижение себестоимости продуктов, выпускаемых предприятием. Выработка путей сокращения издержек и повышения эффективности происходит на всех стадиях производственного процесса - от закупки материалов, их переработки, до контроля на стадии выпуска готового продукта и доставки его потребителю. Изменения могут относиться к производству, обработке, сборке, упаковке.

Основные концепции снижения себестоимости продуктов базируется на разных подходах.

Первая концепция - основные (прямые) издержки.

Условия: подсчитанные цены и издержки, базирующиеся на точной информации об объеме производства, виде сырья и материалов, эффективности методов закупок; нормативы по рабочей силе, рассчитанные исходя из применяемой технологии, методов обработки, имеющегося оборудования, системы стимулирования; накладные производственные расходы, основывающиеся на заранее определенных или плановых стандартах.

Процедуры разработки мероприятий по снижению основных (прямых) издержек включают:

* прямые отклонения затрат по материалам и живому труду. Систематизация информации и анализ отклонений при закупке материалов относительно объемов и рыночной ситуации, методов и стоимости собственного производства; решение вопроса закупать или производить; регулирование стоимости рабочей силы; решение вопроса эффективности труда. Издержки могут быть сокращены благодаря улучшению хранения, переработки сырья, минимизация потерь при транспортировке, складировании и отходов при производстве;
* анализ нормативов затрат живого труда. Систематизация нормативно-справочной информации проводится с позиций полноты охвата производственных затрат труда; установленных и оптимальных методов производства и обработку; условий производства как имеющихся, так и стандартных; частичного или полного использования принципа « движение- время- измерение»;
* анализ стоимости продукта. Каждый вырабатываемый или планируемый к выпуску продукт рассматривается с точки зрения его общей стоимости и конкурентоспособности. Стоимость служит оценочным показателем конструкции отдельного продукта в сопоставлении с его внешним видом и спросом на него. Оценка стоимости может быть использована при выборе альтернативных вариантов по производству новых продуктов, реконструированию старых. Стоимостной анализ позволяет проанализировать выводы, прежде чем они сделаны, сравнить результаты альтернативных вариантов, ориентируясь на максимальную прибыль.

Большинство предложений по новым продуктам включает определенную долю стандартных организационных частей, поэтому в стоимостной анализ входит рассмотрение стоимости новых составляющих. Целью такого анализа выступает выявление факторов, влияющих на политику предприятия относительно отдельных продуктов: выбор альтернативных моделей, маркетинговые исследования, реклама, специальная упаковка и др.

Стоимостная оценка может поощрять производство или сигнализировать о его сокращении и полном прекращении.

Вторая концепция - косвенные издержки.

Условия: труд вспомогательных рабочих, работа по обслуживанию и ремонту оборудования, вторичное сырье, поставки должны быть оценены как живой труд; использование методов гибкого планирования, когда изменяются цели или пересматривается основа расчета накладных расходов; применение стимулирующих контрольных планов сокращения накладных расходов, разработанных для всех производственных и непроизводственных отделов; регулирование материально-технического обслуживания на основе пересмотра нормативов времени вследствии повышения квалификации, приобретения трудовых навыков и т. п.; расчет регулирующих коэффициентов, позволяющих наладить процедуры контроля за издержками.

Процедуры разработки мероприятий по снижению косвенных (накладных) расходов включают:

* косвенные или вторичные отклонения затрат. Систематизация информации о производственном плане, об использовании производственных мощностей, о стандартах живого труда и анализ отклонений при благоприятных и неблагоприятных ситуациях по использованию производственных мощностей; утилизации оборудования; введении новой базы расчета нормативов накладных расходов;
* гибкое планирование и анализ нормативов для отделов и служб обслуживания.

Анализируют жесткие и измененные цели, поставленные перед каждым производственным или непроизводственным отделом предприятия; определяют уровень регулируемых и нерегулируемых расходов; степень, полноту и соответствие распределяемых накладных расходов объема работ, выполняемых отделами и службами предприятия;

* анализ нормативов материально- технического обслуживания при принятии решения проводят в нескольких аспектах исходя из основной задачи- увеличить объем производства, обеспечить максимальную производственность и качество.

Прежде всего расходы на материально- техническое обслуживание отделяют от других косвенных расходов, для того чтобы анализировать их в сопоставлении с затратами живого труда, оплачиваемого на почасовой основе. Проблема приобретения и использования нового оборудования рассматривается по срокам его амортизации, стоимости часа рабочего времени и общих затрат в час. Если приобретается высокопроизводительное оборудование, то при увеличении расходов на материально- техническое обслуживание сократится количество рабочего времени, необходимого для выпуска того же объема продукции. Общие расходы на единицу продукции уменьшаются в связи с ростом объема производства и сокращением рабочего времени.

Если предположить, что методы материально-технического обслуживания, оборудование и заработная плата в структурном подразделении останутся без изменения в будущем, то общие расходы так же могут оставаться неизменными. Однако прошлые затраты могут служить основанием для пересмотра норматива и его обоснования. С этих позиций изучаются объемы работ, сложность выполняемых операций, квалификация рабочих, процедуры подачи заявок на ремонт, обеспечение материальными ресурсами и т. п.

Данные анализа позволят установить нормативы не только на час работы, но и по подразделениям;

* стимулирование сокращения накладных расходов может базироваться на снижении общих и почасовых расходов на материально-техническое обслуживание ;
* анализ эффективности существующих норм основывается на расчете регулирующих коэффициентов.

Важнейшим является соотношение:

### 

### Нормо-часы производства = Эффективность производства

Фактические часы (производительность)

Другие коэффициенты: переменные издержки к общей реализации; прибыль по продукту к его стоимости; постоянные издержки к переменным; запланированная реализация продукции к фактической; запланированная (нормативная ) себестоимость продукта к фактической и т. д. Однако эти коэффициенты показывают, какими являются косвенные расходы, но не какими они должны быть;

* анализ рентабельности продукта с точки зрения исследования величины нормативных допусков и величины накладных расходов по продуктам. Общий ассортимент продукции рассматривается в направлении выделения маржинальных продуктов, выявления избыточных прямых накладных расходов.

Последовательное рассмотрение себестоимости различных продуктов позволяет разработать программу снижения общих издержек и выбрать политику предприятия относительно объема производства и повышения эффективности на всех стадиях производственного процесса.

**2.4. Принятие решения по производству новой продукции.**

Выработка концепции производства нового продукта требует подробного анализа проводимой политики, плановой и опыта работы. Важным при этом является определение – это совершенно новый продукт или модификация уже производимого продукта. Новым называют продукт, который обладает новыми свойствами и добавляются к существующему ассортименту. Новые изделия могут быть абсолютно новыми или состоять из комбинаций новых приспособлений и механизмов без изменения самого продукта.

Производство абсолютно новых продуктов требует инвестиций. Поэтому принятие решения по производству новой продукции опирается на процедуры принятия решения по инвестициям, осуществляемые на высшем уровне управления предприятием.

Целью управления инвестициями является определение основных стратегических направлений в следующих областях: разработка и внедрение новой продукции; модернизация и усовершенствование выпускаемой продукции; дальнейшее развитие производства традиционных видов продукции; снятие с производства устаревшей продукции. Однако производство новых видов продукции становиться приоритетным направлением стратегии предприятия, которое определяет все остальные направления. Создание инновационного менеджмента предполагает формулу: «Наука—Производство—Продукт».

Инновационная политика в области разработки новой продукции задает вид, объем и содержание информации, необходимой для принятия решения. Процесс инноваций можно подразделить на шесть этапов:

Этап 1. Сбор и систематизация информации о технологических изменениях на рынке, нововведениях, поступающих из отделов научно-исследовательских и опытно- конструкторских разработок (НИОКР), маркетинговых подразделениях, аппарата отдела сбыта, торговых посредников, покупателей; сбор и систематизация информации о потенциальных возможностях предприятия в отношении разработки и освоения новой продукции, определение степени и размеров риска; о целевых рынках и тенденциях их развития.

На этом этапе сбора и систематизации информации должны быть определены факторы, касающиеся потребности в продукции. Сложность выбора определяется тем, что одни продукты предназначены для удовлетворения потребности, а другие для стимулирования потребности рынка. Анализ рынка в самом начале исследовательской работы позволяет установить соответствие продукции стандартам, привлекательность ее для покупателей, объемы реализации большими или мелкими партиями и т. д.

Этап 2. Отбор информации, касающейся идей нового продукта, определение возможностей и практической реализации идей; выявление общностей и различий в технологии новых и старых продуктов; соответствие новой продукции специализации предприятия; определение патентной чистоты будущего изделия.

Этап 3. Анализ экономической эффективности будущего продукта проводится вместе с разработкой программы маркетинга: техническая разработка проекта новой продукции; выбор технико-экономических характеристик продукта, оценка спроса и объема продаж; определение расходов на создание и освоение новой продукции, сроки окупаемости новой продукции - машин, оборудования, сырья, материалов, рабочей силы и финансов; сроки освоения новой продукции выхода с ней на рынок; анализ и оценка прибыльности производства новой продукции.

Этап 4. Организация производства нового продукта - планирование объема производства каждому производственному подразделению, занятому производством нового изделия; создание образца и проведение технических испытаний на экологичность, безопасность и пр.; разработка наименования товара, его товарного знака, оформления, упаковки, маркировки.

Этап 5. Исследования на ограниченном рынке относительно цены на продукт и др. коммерческих условий (предоставление скидок с цены, коммерческого кредита) в течение не менее трех месяцев; выбор оптимальных каналов реализации; выбор средств и методов рекламы.

Этап 6. Принятие решения о закупке нового продукта в производство (массовое, серийное) на основе расчетов объема продаж, рентабельности продукции, степени удовлетворения спроса и предложения, стабильности связей с покупателями; производственных мощностей, ресурсов, квалификационного состава персонала; общей суммы инвестиций в производство и сбыт, источников финансирования, предполагаемых результатов по прибыли или убыткам на расчетный период.

На этапах проведения исследовательской работы и разработки нового продукта важным вопросом становиться определение соотношения расходов на эти цели и объем реализации, соотношения производственных расходов и валовой прибыли (маржинального дохода).

В качестве важнейшего критерия принятия решения используется оценка влияния внедрения нового продукта на объем реализации в целом по предприятию и объем реализации других изделий, а так же оценка времени окупаемости затрат на разработку, производство, сбыт, рекламу ( обычно считается не более 5 лет, включая трехлетний период от начала массового производства до момента безубыточности).

Существуют различные методы оценки эффективности разработки нового продукта:

-экспертная оценка;

-ожидаемая норма побыли;

-вероятностный доход;

-оценка динамики ожидаемой прибыли.

Многомерность критериев оценок: притягательность отрасли, влияние и проникновение в нее конкурентов; возможности использования новых разработок для усовершенствования уже производимых товаров; влияние производства и сбыта нового продукта на финансовое положение предприятия.

Успех продукта во многом гарантирован установлением цены на продукт. Основным критерием определения цены на продукт выступает цена на старый или аналогичный продукт на рынке. Поскольку рынок и продукт на нем постоянно меняются, то появление нового продукта уже представляет определенный стимул для других производителей. Отсюда - разворачивание рекламной компании, параллельный выпуск продукции, аналогичной по функциональной роли рекламируемому продукту, создание для такого продукта « своего» рынка или на менее броские продукты устанавливают цены с учетом гибкости спроса (повышение цены и снижение объемов производства).

В любом случае для установления и расчета цены на новый продукт используется коэффициенты расходов и прибыли, точка реализации и графики безубыточности продукта. При наличии ряда проектов крупные предприятия делают инвестиции сразу в несколько, а при последующей, после принятия решения, проверке продуктов производят их отбор. Иногда бывает, что '' неудачный'' продукт в прошлом становится ''успешным'' в будущем. Для установления соответствия цены и стоимости продукта система составления отчетов об этих показателях должна быть быстрой и эффективной, в дополнение к отчетам бухгалтера должны составляться отдельные таблицы, характеризующие поведение нового продукта.

После выпуска продукта проводят проверку процесса его реализации. Информация о темпах реализации нового продукта и факторах, влияющих на величину реализации, регулируются в бухгалтерском отчете.

Кроме того, используются другие методы изучения поведения нового продукта на рынке. Это - почтовая корреспонденция, опросы частных лиц с помощью вопросников или по телефону. Помимо оценки нового продукта исследуются условия, при которых данный продукт был приобретен покупателем, что важно при определении цены, оценке будущих продуктов и рекламе.

**Выводы**

1. Необходимость внедрения механизации - автоматизации процесса сбора информации и первичного учёта в бухгалтерский учёт.

Технический прогресс и переход к рыночным отношениям

предъявляют все более высокие требования к управлению экономикой, а вместе с тем и к бухгалтерскому учету, являющемуся одним из поставщиков необходимой для управления информации. Значение первичного учета состоит прежде всего в том, чтобы собрать, измерить, зарегистрировать первичную информацию. Бухгалтерская информация, отражаемая в учетных документах, должна быть качественной и эффективной, то есть формироваться с наименьшими затратами труда. Основными целями информационного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются:

исчисление фактической суммы затрат на производство по элементам затрат и статьям расходов, себестоимости отдельных видов продукции; определение объема выпуска продукции, ее ассортимента и качества.

Первичный учет и существующая система информации о затратах на производство и калькулирование себестоимости продукции во многих предприятиях имеет некоторые недостатки. К ним относятся:

запаздывание поступления и представления информации, что обусловливает задержку в принятии решений;

дублирование информационных потоков в различных органах

управления процессом производства продукции и снижения ее себес- тоимости;

в ряде случаев вынужденный отказ от некоторой части учетной информации в связи с трудностями ее обработки в условиях недос- таточной механизации работ по учету фактических затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции.

Кроме того, многообразие и большой объем данных первичного учета, различные условия их получения и регистрации, многочисленность возникновения исходной первичной информации, значительная сложность процесса заполнения их носителей создают определенные трудности по проведению работы на первой стадии учетного процесса.

Возможным направлением совершенствования этих проблем явля- ется внедрение автоматизации первичного учета и процесса сбора информации. Современные средства вычислительной техники, включая устройства сбора, измерения, регистрации, передачи, накапливания информации в условиях функционирования автоматизированных систем управления предприятием и автоматизированных систем управления технологическими процессами, позволяют автоматически получить всю первичную информацию о происходящих хозяйственных операциях, процессах и явлениях. На современном этапе появились условия для автоматического восприятия и регистрации первичных данных на магнитных лентах, магнитных дисках, магнитных барабанах и другихносителях, которые обеспечивают быстрый ввод первичной информации в вычислительную машину и обработку ее на больших скоростях. Необходимо эту возможность шире использовать на практике. Имеются различные пути совершенствования организации первичного учета с использованием ЭВМ. Это, например: сокращение и изъятие из первичных документов постоянных показателей и запись их в память ЭВМ; сокращение общего объема первичной информации за счет исключения из нее условно-постоянной информации; замена большинства обычных бумажных первичных документов машинными носителями информации.

1. Заключение

В заключении хочу перечислить все нововведения, целесообразные для усовершенствования системы бухгалтерского учета. Во-первых, это изменение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции. Во-вторых, желательность выбора методики затрат, основанной на идее западной системы "директ-костинг" и исчислении неполной производственной себестоимости. В-третьих, внедрение ЭВМ для автоматизации первичных документов и сбора информации. И, в-четвертых, что очень важно, освоение автоматизтрованной формы учета.

Сейчас, в условиях становления рыночных отношений, особенно важно совершенствовать систему бухгалтерского учета, и в частности учет затрат на производство и калькулирование себестоимости. Необходимость составления точных, достоверных кальткуляций была обусловлена в советском бухгалтеском учете системой сударственного централизованного ценообразования. С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность предприятий, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения, что является одной из характеристик этих отношений, в результате чего изменяются задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом и его системой, - калькулированием. В этих условиях задача калькулирования заключается в том, чтобы рассчитать такую себестоимость, которая в условиях работы на рынке могла бы обеспечить предприятию определенную прибыль. Исходя из рассчи- танного уровня себестоимости нужно организовать производство таким образом, чтобы обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность ее постоянного снижения.

Неотемлемой частью совершенствования системы бухгалтерского учета является внедрение автоматизированной формы бухгалтерского учета, а также повышение качества подготвки бухгалтеров.

И в завершении можно отметить, что кроме совершенствования форм учета на самом предприятии и повышения качества бухгалтеров, представляется целесообразным и жизненно необходимым воспользоваться опытом западных стран: создать аудиторские фирмы по предоставлению бухгалтерских услуг главных бухгалтеров по безналичному расчету. Это позволило бы одному бухгалтеру обслуживать несколько организаций по составлению месячных балансов, квартальных и годовых расчетов.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:**

1. В. Палий, Вандер "Управленческий учет (с элементами финансового учета)", М.;1997г.

2. З.Рахмат, А.Шеремет "Бухгалтерский учет в рыночной эконо-

мике",М.; "ИНФРА-М",1996 г.

3. Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл "Принципы бухгалтерского

учета", М.; "Финансы и статистика", 1994 г.

4. Карпова Т. П. "Основы управленческого учета", М.; ''ИНФРА-М'',1997г.

5. Николаева С.А. "Учетная политика предприятия", М.; "ИНФРА-М",1995 г.

6. Друри. Колин, "Введение в управленческий учет и производственный учет", М; 1994 г.

7. Глушков И.Е. "Бух. учет на современных предприятиях",

"ЭКОР", г. Новосибирск, 1995 г.

8. Кондратова И. Г. ''Основы управленческого учета'', '' Финансы и статистика'', М.;1998 г.