

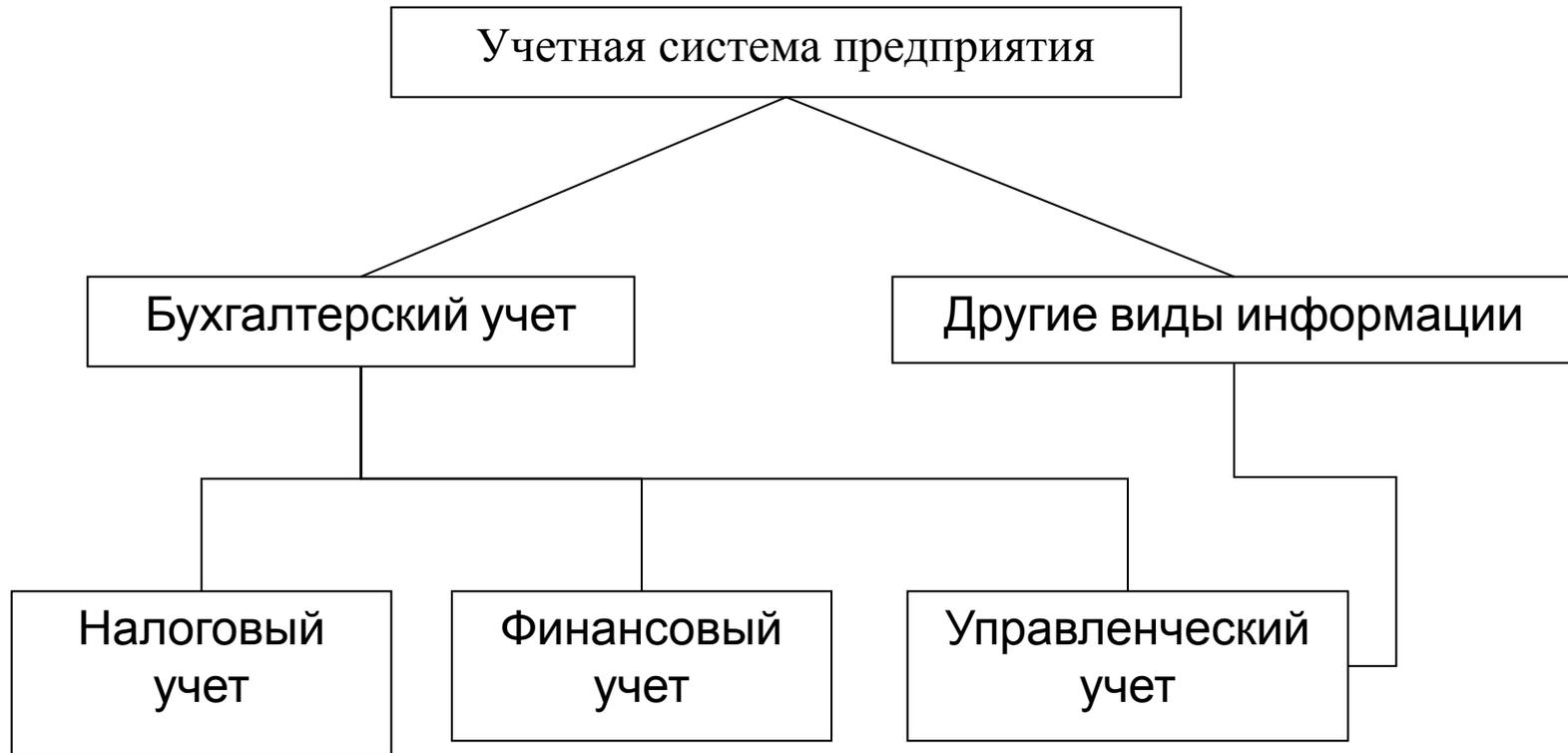
Определение

- *Управленческий учет* – это система внутреннего учета и обработки данных хозяйственной деятельности предприятия для руководителей различных уровней, на основе которой принимаются более обоснованные решения, в целях повышения эффективности текущих операций.

Почему недостаточно финансового (бухгалтерского) учета для решения задач менеджмента ?

Пользователи	Что хотят знать ?	Основное требование к информации	Вид учета
Внешние пользователи: акционеры, кредиторы, др.	Финансовое состояние	Стандартные формы, соответствие принятым нормам учета.	Финансовый
Налоговые органы	Налоговые обязательства	Соответствие требованиям налогового законодательства.	Налоговый
Менеджмент	Информация для принятия решений	Оперативность. Финансовое обоснование принимаемого решения.	Управленческий

Учетная система предприятия



Определения

- **Финансовый учет** – это система учета по строго регламентированным правилам, предназначенная в первую очередь для предоставления информации внешним пользователям. Финансовый учет ведется в соответствии с требованиями ПБУ РФ.
- **Налоговый учет** - это система учета, направленная на определение налоговой базы и налоговых обязательств по соответствующему налогу. Налоговый учет ведется в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ.

Сравнительная характеристика видов учета

Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет
<i>Требования к ведению</i>		
Ведение обязательно.	Ведение обязательно.	Ведение необязательно.
<i>Основная цель</i>		
Обеспечение информацией о финансовом состоянии предприятия: платежеспособности, финансовой устойчивости, способности получать прибыль.	Определение налоговых обязательств предприятия, контроль за своевременностью и полнотой их исполнения .	Обеспечение информацией менеджеров в целях повышения эффективности деятельности предприятия.

Сравнительная характеристика видов учета (продолжение)

Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет
<i>Правила ведения учета</i>		
Осуществляется в соответствии с принятыми и узаконенными нормами (Россия – ПБУ).	Осуществляется в соответствии с нормами налогового законодательства (Налоговый кодекс РФ).	Осуществляется по внутренним правилам, установленным организацией в соответствии с целями и задачами управления.

Сравнительная характеристика видов учета (продолжение)

Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет
<i>Объект учета</i>		
Предприятие в целом.	Предприятие в целом.	Подразделения предприятия, продукты, виды деятельности.
<i>Частота составления отчетом</i>		
Основной отчет - ежегодный. Менее детализированные (промежуточные) отчеты - ежеквартальные.	Составляются в сроки установленные для предоставления декларации по соответствующему налогу.	Составляются в сроки установленные руководством (еженедельно, ежедневно, ежемесячно).

Цели управленческого учета

- ❑ Обеспечение менеджмента информацией для принятия решений, планирования, оперативного управления, контроля;
- ❑ Измерение и оценка деятельности предприятия в разрезе продуктов, подразделений, видов деятельности;
- ❑ Мотивация менеджеров структурных подразделений;
- ❑ Повышение эффективности деятельности предприятия и обеспечение конкурентных преимуществ.

Объект управленческого учета

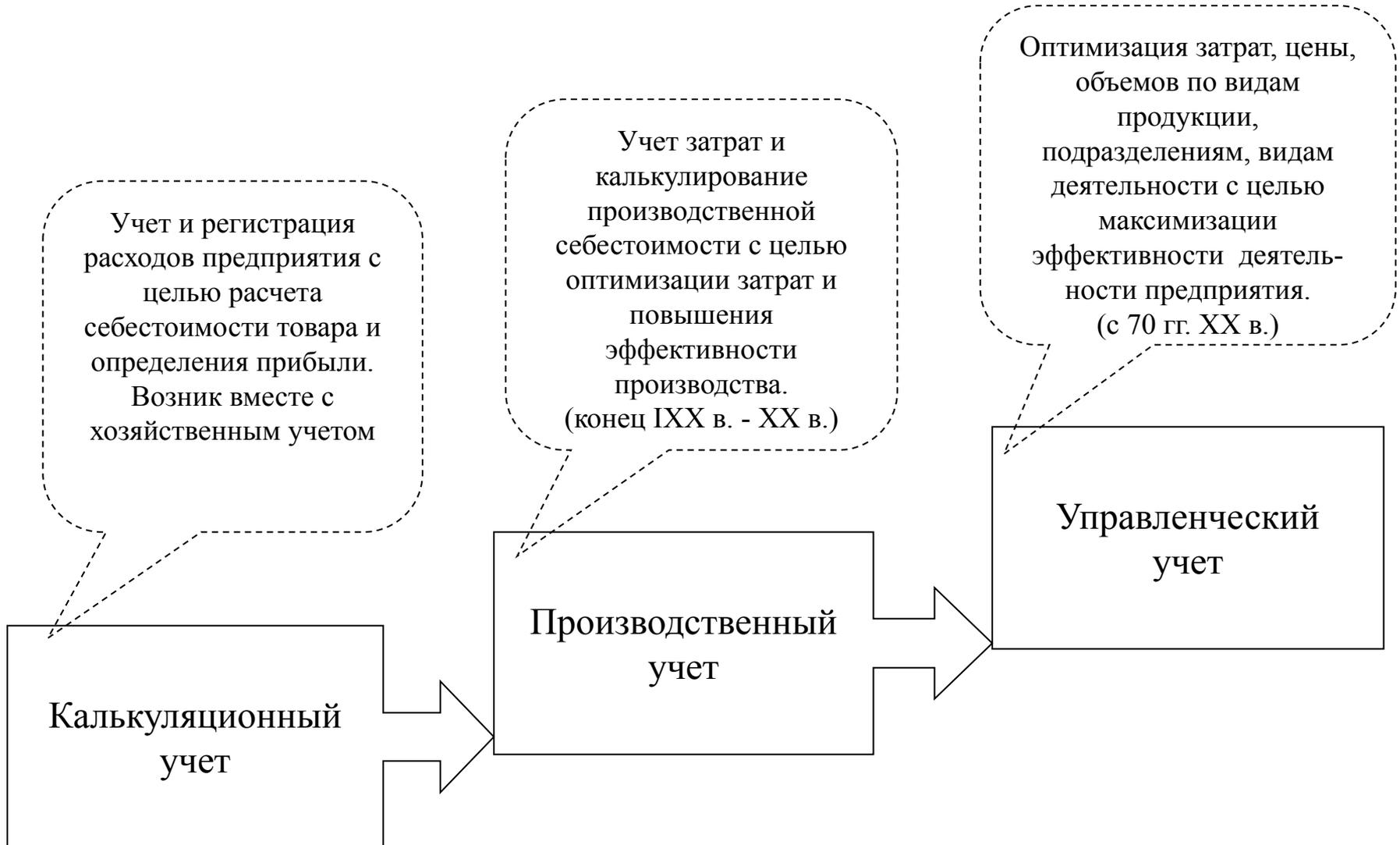
Объекты управленческого учета:

- затраты предприятия;
- себестоимость продукции;
- результаты деятельности;
- процессы предприятия;
- подразделения предприятия и эффективность их деятельности;
- трансфертная цена.

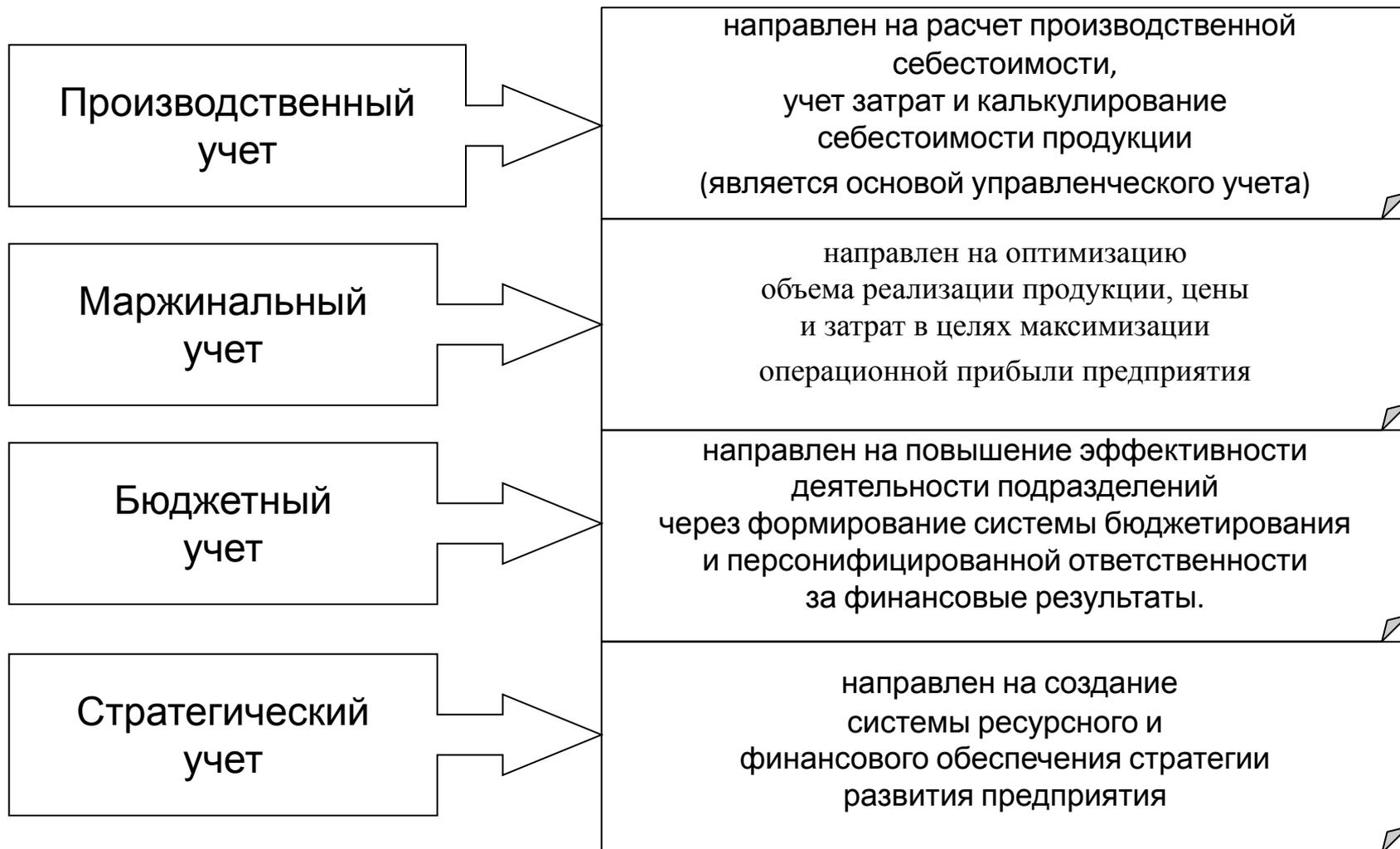
Основное правило управленческого учета !

- Информация, предоставляемая управленческим учетом, должна быть полезной для принятия решений.***
- Выгоды от использования информации должны быть выше, чем затраты на ее получение.***

Эволюция управленческого учета



Направления (виды) управленческого учета



Направления (виды) управленческого учета

Задачи управления	Вид управленческого учета	Проблема	Основные методы
Управление себестоимостью продукции.	<u>Производственный учет</u>	Соответствие реально затраченным ресурсам для производства продукции	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Нормирование затрат и анализ отклонений; <input type="checkbox"/> Функциональные методы распределения затрат; <input type="checkbox"/> Калькулирование по видам деятельности. <input type="checkbox"/> Управление изменениями затрат;
<p>Технологии управленческого учета: Standard-costing, ФСА, ABC-costing, Target costing, Just -in-Time, др.</p>			

Направления (виды) управленческого учета

Задачи управления	Вид	Проблема	Основные методы
<p>Планирование объемов продукции, цены и затрат в целях максимизации операционной прибыли.</p>	<p><u>Маржинальный учет</u></p>	<p>Определение прибыли в зависимости от изменения объемов производства и реализации.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Выделение переменной составляющей себестоимости и уровней релевантности. <input type="checkbox"/> Расчет операционного рычага <input type="checkbox"/> Оценка приростных показателей прибыли при принятии решений
<p>Технологии управленческого учета: Direct costing, CVP- анализ, операционный левверидж, релевантный подход к анализу решений, др.</p>			

Направления (виды) управленческого учета

Задачи управления	Вид	Проблема	Основные методы
Повышение эффективности деятельности подразделений.	<u>Бюджетный учет</u>	Прозрачность финансовых результатов предприятия для менеджеров и их ответственность за результаты деятельности подразделений	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Выделение ЦО и сферы ответственности руководителей; <input type="checkbox"/> Разработка системы показателей эффективности деятельности подразделений <input type="checkbox"/> Разработка бюджетов и бюджетного регламента <input type="checkbox"/> Формирование трансфертной цены
<p>Технологии управленческого учета: бюджетирование, АBB, КPI, EVA, трансфертное ценообразование, др.</p>			

Направления (виды) управленческого учета

Задачи управления	Вид	Проблема	Основные методы
<p>Обеспечение развития предприятия и повышение конкурентоспособности в долгосрочной перспективе.</p>	<p><u>Стратегический</u> <u>учет</u></p>	<p>Получение конкурентного преимущества. Ресурсное и финансовое обеспечение стратегии предприятия. Планирование и учет инвестиционной и инновационной деятельности.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Всесторонняя оценка возникновения затрат и сравнение с конкурентами, <input type="checkbox"/> Разработка системы показателей результативности предприятия, <input type="checkbox"/> Анализ доходности инвестиций на основе дисконтирования денежных потоков, <input type="checkbox"/> Формирование фондов развития предприятия,

Технологии управленческого учета: Life cycle costing, Kaizen costing, TQM, ССП (BSC), KPI, ABM, реинжиниринг бизнес-процессов, бенчмаркинг, инвестиционный анализ, анализ инноваций, бюджетирование развития и др.

Определения

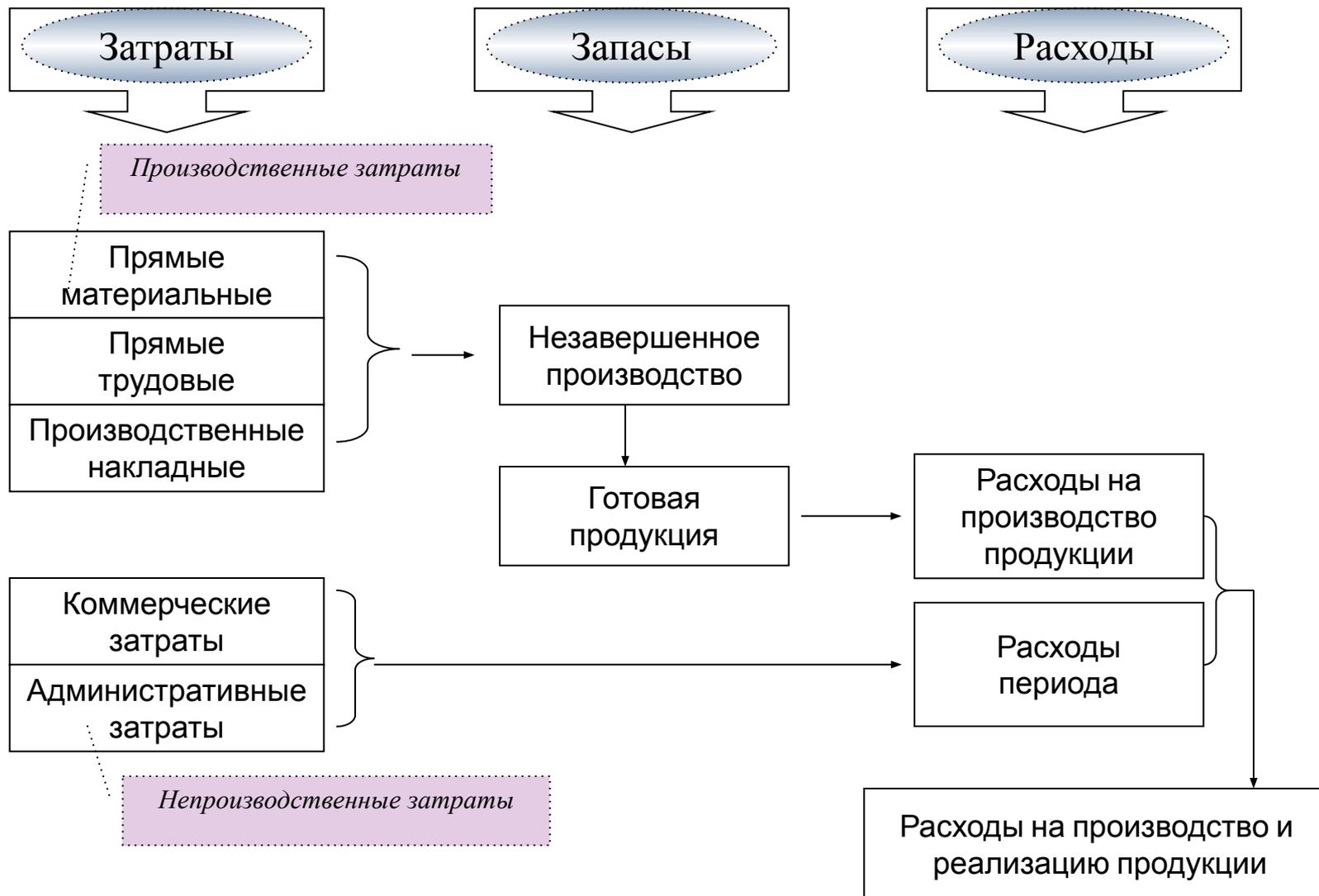
□ **Затраты** – стоимость ресурсов, использованных в процессе функционирования предприятия.

Затраты всегда соотносятся с конкретными задачами, к которым относятся: производство определенного продукта, оказание услуг, выполнение работ, эффективная работа подразделения.

□ **Расходы** – это уменьшение активов или увеличение обязательств, приводящее к уменьшению капитала, не связанное с расчетами с акционерами.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основе непосредственного сопоставления с доходами соответствующего периода.

Затраты и расходы предприятия



Классификация затрат

Классификационный признак	Виды затрат
<i>Расчет себестоимости</i>	
Роль в процессе производства	Производственные и непроизводственные
Способ отнесения на себестоимость	Прямые и косвенные
Отношение к технологическому процессу	Основные и накладные
Принцип списания затрат (отражение в запасах)	Себестоимость и расходы периода
Периодичность возникновения	Текущие и единовременные

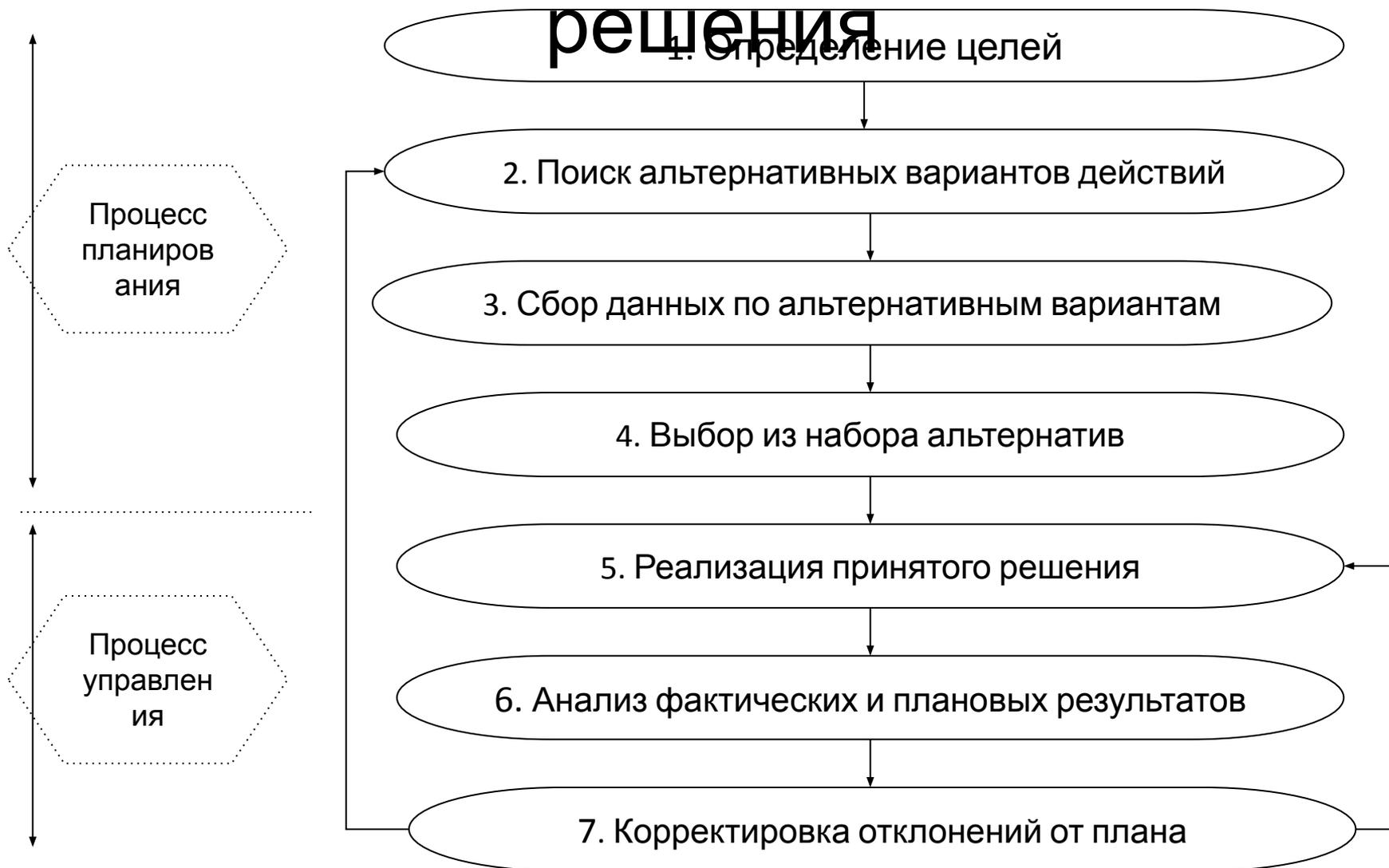
Классификация затрат (продолжение)

Классификационный признак	Виды затрат
<i>Планирование и принятие решений</i>	
Зависимость от объемов производства	Постоянные и переменные
Принятие решений	Явные и альтернативные Релевантные и нерелевантные
Управление затратами	Нормативные и фактические

Затраты классифицируются с определенной целью. Направления использования информации о затратах определяют способ их расчета. Управленческий аппарат организации использует затраты для принятия решений и контроля за процессом, которым он управляет.

Модель процесса принятия

решения



Релевантный подход при принятии решений

Управленческий учет предполагает релевантный подход к принятию решений.

Релевантный подход целесообразен в следующих случаях:

- Принятие решения о ценах реализации на дополнительный заказ;
- Принятие решения об ассортименте продукции при ограниченных производственных мощностях;
- Принятие решения о прекращении производства продукции;
- Принятие решения о том производить самому или покупать;
- Принятие решения о замене оборудования.

Принятие решений о ценах реализации на дополнительный заказ

Рассматривается в случаях, когда предприятие должно принять решение о ценообразовании, выходящем за рамки его основного рынка. Обычно, это связано с краткосрочным изменением объемов реализации, когда заказы носят разовый характер.

Основные ограничения:

- краткосрочность операции, разовый характер сделки,
- будущая цена реализации не зависит от разовой продажи,
- ресурсы компании не могут быть использованы лучше,
- постоянные затраты не изменяются.

Принятие решений о ценах реализации на дополнительный заказ

При анализе исходят из того, что мощности предприятия используются не полностью и кратковременное увеличение объемов производства не ведет к увеличению постоянных затрат. Стоимость товарно-материальных запасов не рассматривается, т.к. они уже произведены и не влияют на принятие решения.

Вывод: Если доходы, связанные с выполнением дополнительного заказа, превышают расходы, непосредственно связанные с его выполнением и предприятие получает дополнительную прибыль, то заказ стоит выполнить, даже если цена реализации ниже, чем полная себестоимость продукции. Анализ производится на основе расчета релевантных поступлений и расходов, калькулирование единицы продукции производится методом развитого директ-костинга.

Принятие решений об ассортименте при ограниченных производственных мощностях

В случае, если спрос превышает текущую производственную мощность, оценивается вклад каждого вида продукции в общую прибыль и принимается решение об оптимизации производственной программы.

Ограничивающие факторы:

- наличие материалов,
- наличие оборудования,
- наличие помещений,
- квалификация рабочих.

Принятие решений об ассортименте при ограниченных производственных мощностях

Вывод: Критерием максимизации прибыли в условиях ограниченности какого-либо ресурса является наибольшая маржинальная прибыль на единицу этого ресурса.

Если действует не один, а несколько лимитирующих факторов, то задача максимизации прибыли решается с помощью линейного программирования.

Принятие решений о прекращении производства продукции

В условиях неполной загрузки производственных мощностей решение о снятии с производства изделия, убыточного в результате расчетов полной себестоимости, не всегда оказывается верным.

Вывод: Если изделие приносит положительный маржинальный доход, то снятие его с производства лишь ухудшит финансовое положение предприятия. Решение этого вопроса на основе калькулирования полной себестоимости приводит к негативным последствиям. Необходимо произвести анализ на основе калькулирования методом развитого директ-костинга.

Принятие решений о том производить самому или покупать

Соглашение с внешними организациями на выполнение некоторых функций предприятия (аутсорсинг) – это процесс получения товаров и услуг от внешних поставщиков вместо производства их в самой организации. К таким услугам могут относиться: закупки через специализированные брокерские конторы, поддержание технического состояния оборудования, оказание транспортных услуг, сборочные работы и т.д.

Основная задача - это определение всех элементов затрат и доходов, релевантных к такому решению, а так же анализ альтернативного использования высвободившихся мощностей.

Принятие решений о том производить самому или покупать

Анализируются следующие показатели

Производить	Купить
Потребность в оборудовании	Цена комплектующих, услуг
Переменные затраты на производство	Доходы от альтернативного использования мощностей
Затраты на ремонт и тех. обслуживание оборудования	Стоимость ликвидации свободных мощностей

Вариантами решения могут быть:

- передача функции на аутсорсинг и сохранение производственных мощностей свободными;
- переход на закупку комплектующих и сдача неиспользуемых средств в аренду;
- закупка комплектующих и перевод свободных мощностей на производство другой продукции.

Принятие решений о замене оборудования

Решение о замене оборудования – это решение о долгосрочных капиталовложениях, принятие которого требует анализа дисконтированных потоков. Для рассмотрения релевантных издержек при замене старого оборудования, вводится допущение о эквивалентности поступающих платежей в разные года.

Анализируются релевантные затраты и поступления, связанные использованием старого и нового оборудования.

Вывод: затраты на покупку оборудования, которое планируется заменить, являются нерелевантными и не должны рассматриваться при принятии решения.

Бюджетный учет. Бюджетирование

- **Бюджетирование** - это управленческая технология, позволяющая увязать сметы затрат всех подразделений предприятия в целом и соотнести их с источниками финансирования.

Бюджеты разрабатываются с целью координации использования ресурсов компании, улучшения внутрифирменной коммуникации, выявления слабостей организационной структуры и распределения должностных обязанностей.

Бюджетирование это показатель качества управления в компании, соответствия уровня ее менеджмента и принимаемых управленческих решений современным требованиям.

Бюджетирование

Основные этапы постановки бюджетирования

- определение видов бюджетов, необходимых для целей планирования;
- распределение бюджетов по подразделениям (центрам ответственности);
- назначение ответственных за составление бюджетов;
- определение форм первичной документации (акты, сводки, отчеты и т. д.) для составления бюджетов;
- определение регламента формирования бюджетов;
- определение форм контроля за исполнением бюджетов;
- сравнение фактических показателей с плановыми и анализ отклонений.

Бюджетирование.

Важные моменты при постановке бюджетирования:

- определение взаимосвязи показателей во всех формах отчетности;
- анализ взаимодействия подразделений (центров ответственности) при планировании;
- организация документооборота в процессе планирования;
- оценка плановых форм и процедур с точки зрения полноты охвата всех аспектов деятельности предприятия, сроков и периодичности составления бюджетов.

Бюджетирование

Управление по центрам ответственности в системе бюджетирования

- **Центр ответственности** - это организационная единица предприятия, возглавляемая руководителем, который несет ответственность за установленные финансовые показатели деятельности подразделения.

Особенности управления по центрам ответственности

- фактическим центром ответственности признается место возникновения затрат;
- каждый центр ответственности является объектом планирования доходов, расходов, прибыли с организацией последующего контроля;
- центры ответственности могут функционировать в виде центров доходов, центров затрат, центров прибыли или центров капитальных вложений;
- каждый центр ответственности имеет свой бюджет, который является частью общей системы бюджетирования, что позволяет связать воедино все центры ответственности, обеспечив взаимосвязь между подразделениями предприятия

Бюджетирование

Управление по центрам ответственности в системе бюджетирования

- **Центр доходов** - подразделение, результаты деятельности которого определяются через доход. Менеджеры несут ответственность только за суммы поступившей выручки без определения финансового результата, т.к. они лишены возможности влиять на затраты.
- **Центр затрат** - подразделение, результаты деятельности которого определяются затратами. Менеджеры несут ответственность за соответствие затрат планам и изыскивают возможности для снижения затрат (бюджеты затрат на производство, расходов на зарплату, маркетинг, бюджет закупок, бюджет вложений в исследования).

Бюджетирование

Управление по центрам ответственности в системе бюджетирования

- **Центр прибыли (бизнес-единицы)** – подразделение, результаты деятельности которого определяются через прибыль. Менеджер планирует и несет ответственность за доходы и расходы подразделения.
- **Центр капитальных вложений (инвестиций)** – подразделение, результаты деятельности которого определяются доходами от вложений в актив. Составляются бюджеты капитальных вложений, в которых определяются суммы на приобретение долгосрочных активов и средства финансирования этих приобретений. Так же рассчитываются возврат вложений и доходность инвестиций.

Бюджетирование

Бюджетный цикл включает в себя следующие этапы:

- определение основных показателей эффективности;
- подготовка проектов отдельных бюджетов;
- подготовка проекта общего бюджета;
- внесение корректировок и согласование бюджетов;
- утверждение бюджета;
- исполнение бюджета и корректировка бюджета с учетом меняющихся условий (осуществление обратных связей).

Бюджетирование

Виды бюджетов в процессе бюджетирования

Бюджет предприятия состоит из двух основных блоков:

- **Операционный бюджет** - это планы предприятия по операционной деятельности, они включают в себя все этапы производственно-коммерческого цикла от закупок материалов до продажи готового изделия и получения прибыли.
- **Финансовый бюджет** - это финансовый план предприятия, который в себя включает план поступления и расходования денежных средств, план привлечения источников финансирования и направления инвестирования средств предприятия, а также прогнозный баланс .

Бюджетирование

Виды бюджетов в процессе бюджетирования

В свою очередь каждый из них состоит из ряда бюджетов.

I. Операционный бюджет:

- бюджет продаж;
- производственный бюджет;
- бюджет материальных затрат;
- бюджет закупок;
- бюджет трудовых затрат;
- бюджет общепроизводственных расходов;
- бюджет коммерческих расходов;
- бюджет административных расходов;
- **бюджет доходов и расходов.**

Бюджетирование

Виды бюджетов в процессе бюджетирования

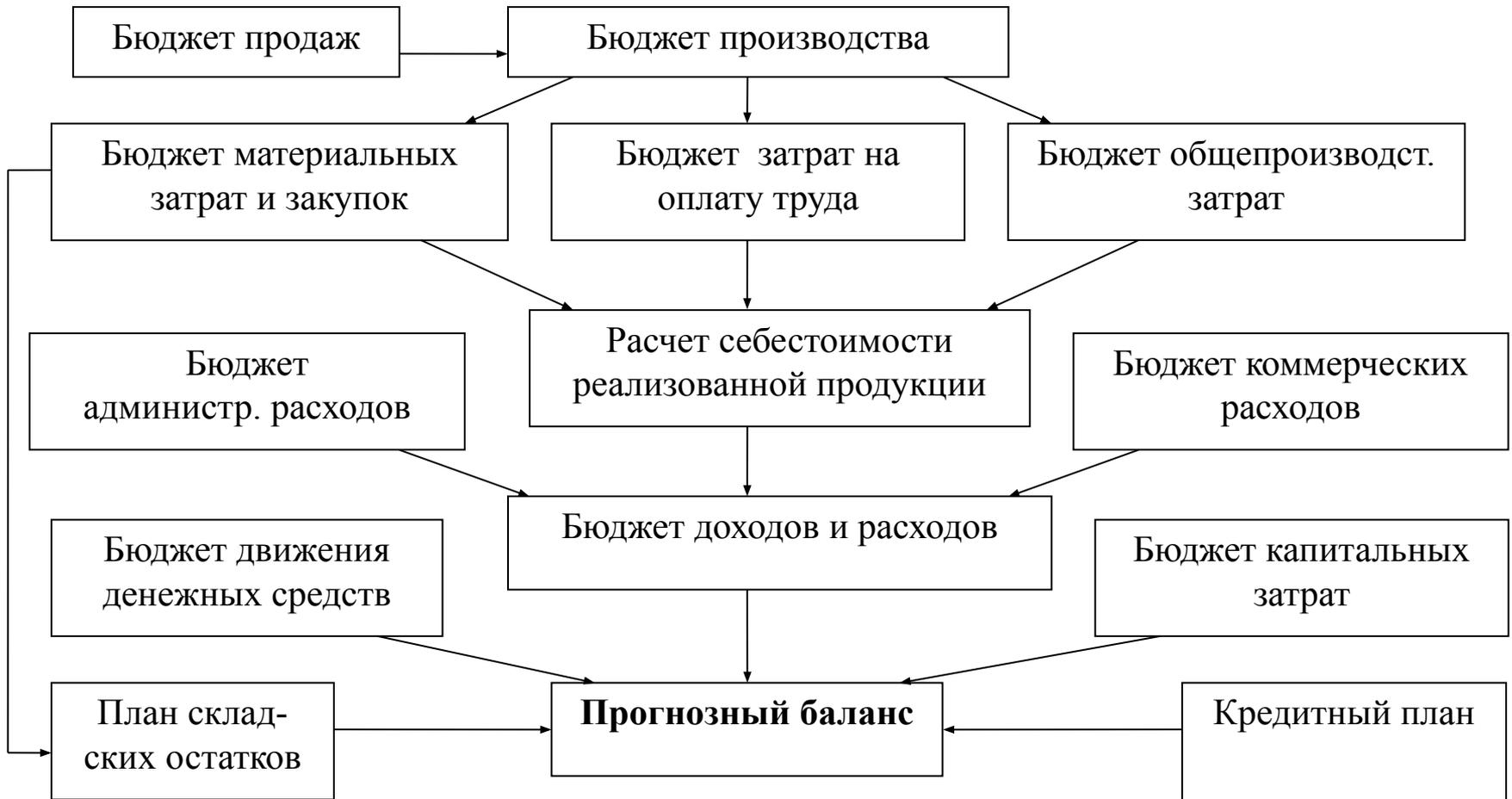
II. Финансовый бюджет:

- бюджет капитальных затрат (инвестиционный бюджет);
- бюджет движения денежных средств (кассовый бюджет);
- кредитный план предприятия;
- прогнозный баланс (бюджет по балансовому листу).

Предприятие самостоятельно разрабатывает формы и состав бюджетов.

Бюджетирование

Общая схема построения сводного бюджета



Трансфертное ценообразование

Одной из важнейших задач управленческого учета является определение внутренних трансфертных цен для оценки эффективности деятельности в разрезе центра ответственности.

- ***Трансфертная цена*** – это условная расчетная цена на продукцию (услугу) одного центра ответственности, передаваемую другому центру того же предприятия (или в системе инкорпорированных предприятий между предприятиями).

Трансфертное ценообразование

Цели трансфертного ценообразования

- представление информации для принятия обоснованных решений (принимаемые менеджерами подразделений действия для увеличения прибыли подразделения должны приводить к увеличению прибыли предприятия в целом);
- предоставление информации для оценки управленческих и экономических показателей деятельности подразделений;
- целенаправленное перемещение части прибыли между подразделениями предприятия;
- обеспечение автономности действий подразделений.

Трансфертное ценообразование

Концепции трансфертного ценообразования

- *Цена на базе предельных издержек* – предельные издержки рассматриваются в краткосрочном плане как переменные затраты и включают в себя прямые и накладные переменные затраты. Трансфертная цена устанавливается равной переменным затратам на производство продукции, т.к. считается, что именно дополнительные затраты на доработку промежуточного продукта и составляют цену переработки для принимающего подразделения.

Установление трансфертной цены на базе предельных затрат не отвечает принципу определения эффективности работы подразделения, т.к. не содержит прибыль и не стимулирует инвестиции, а так же не содержит информацию для оценки деятельности подразделений.

Трансфертное ценообразование

Концепции трансфертного ценообразования

- *Цена на базе полных издержек* – трансфертная цена рассчитывается как полная себестоимость продукции, включающая переменные и постоянные затраты. Этот тип ценообразования дает более точные данные для определения приростных данных о затратах на дополнительную переработку товара в подразделении, т.к. учитывает не только переменные затраты, но и постоянные в частности износ оборудования.

Однако, этот метод имеет свои недостатки:

- во-первых в сложности определения полных затрат из-за сложности в распределении постоянных затрат (для точного распределения применяются функциональные методы, что усложняет процесс определения стоимости переработки),
- во-вторых отсутствует прибыль, как мера эффективности работы.

Трансфертное ценообразование

Концепции трансфертного ценообразования

□ *Цена на основе рыночных цен* – трансфертная цена устанавливается на основе цен, по которым подразделение продает продукцию внешним заказчикам или цены, которую предлагает конкурент. Это предполагает возможность реализации промежуточного продукта и наличие конкурентного рынка.

Однако, следует учитывать тот факт, что для реализации товара на внешнем рынке, предприятие несет дополнительные реализационные издержки, следовательно, при установлении трансфертной цены на базе рыночных цен, следует уменьшить рыночную цену на уровень реализационных издержек.

Трансфертное ценообразование

Концепции трансфертного ценообразования

- **Цена «затраты – плюс»** – трансфертная цена устанавливается из расчета полной себестоимости плюс надбавка. Надбавка рассчитывается предприятием исходя из конечной рентабельности продаж готовой продукции, устанавливается в виде процента к полным издержкам на переработку продукции. Такой подход позволяет оценить эффективность работы подразделений и отвечает принципу материальной заинтересованности.
- **Договорная цена** – трансфертная цена устанавливается в ходе переговоров между менеджерами передающих и принимающих продукцию подразделений. В качестве базы в таких переговорах используют рыночную цену, предельные, полные затраты.