

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

**«СЕВЕРО-КАВКАЗСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

**Л.С. Боташева**

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ В СИСТЕМЕ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

Учебное пособие для магистров направление подготовки  
38.04.01 Экономика направленность (профиль)  
«Учет и бизнес-аналитика в цифровой экономике и управлении»

Черкесск 2023

УДК 657  
ББК 65.052  
Б 86

Рассмотрено на заседании кафедры «Бухгалтерский учет»  
Протокол № 1 от 05.09.2022г.  
Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом СКГА  
Протокол № 24 от 26.09.2022г.

**Рецензенты:**

Шардан С.К. – доктор экономических наук, профессор кафедры  
«Финансы и кредит» ФГБОУ ВО СКГА

Эльгайтарова Н.Т. – кандидат экономических наук, доцент кафедры  
«Бухгалтерский учет»

**Б86 Боташева, Л.С.** Управленческий учет и анализ в системе принятия управленческих решений: учебное пособие для магистров по направлению 38.04.01 Экономика направленность (профиль) «Учет и бизнес-аналитика в цифровой экономике и управлении» / Л.С. Боташева. – Черкесск: БИЦ СКГА, 2023. – 132с.

Учебное пособие содержит конспект лекций, вопросы для самопроверки, тестовые задания, позволяющие обучающимся непрерывно и глубоко изучать теоретические вопросы курса.

В учебном пособии раскрыты понятие управленческого учета, вопросы его организации на предприятии, функции и составные части управленческого учета, взаимосвязь стратегического и управленческого учета, бюджетирования как финансового инструмента контроля.

Учебное пособие позволяет освоить основные системы управленческого учета в организации, принятие управленческих решений.

Учебное пособие предназначено магистрантам и аспирантам высших учебных заведения экономического и управленческого профиля, изучающим учебные дисциплины «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Бухгалтерский финансовый учет», «Стратегический учет», «Финансовый менеджмент». Пособие будет полезен преподавателям вузов, слушателям системы послевузовской подготовки и повышения квалификации бухгалтеров, специалистам бухгалтерских и экономических подразделении организации, руководителям предприятий и корпорации, а также работникам экономических субъектов, занятым вопросами принятия управленческих решений.

**УДК 657**  
**ББК 65.052**

© Боташева Л.С., 2023  
© ФГБОУ ВО СКГА, 2023

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ</b>	5
<b>ЛЕКЦИЯ 1. ФУНКЦИИ И СОСТАВНЫЕ ЧАСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b>	6
1.1 Функции управленческого учета	6
1.2 Составные части управленческого учета	10
1.3 Международная практика развития управленческого учета	12
<b>Вопросы для самопроверки</b>	16
<b>Тесты</b>	17
<b>ЛЕКЦИЯ 2. ОСНОВНЫЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ</b>	19
2.1 Системы управленческого учета	19
2.2 Основные компоненты системы управленческого учета в организации	32
2.3 Основные процессы, обеспечивающие формирование и функционирование системы управленческого учета	34
<b>Вопросы для самопроверки</b>	36
<b>Тесты</b>	37
<b>ЛЕКЦИЯ 3. ВЗАИМОСВЯЗЬ СТРАТЕГИЧЕСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b>	40
3.1 Цели и задачи стратегического управленческого учета	40
3.2 Концептуальные подходы к организационно-методическому обеспечению стратегического развития предприятий	44
3.3 Информационное обеспечение стратегического управленческого учета	47
<b>Вопросы для самопроверки</b>	50
<b>Тесты</b>	50
<b>ЛЕКЦИЯ 4. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ФИНАНСОВЫЙ ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЯ</b>	52
4.1 Контроллинг: понятие, цели, инструменты	52
4.2 Бюджетирование: понятие, цель, преимущества	57
4.3 Этапы разработки системы бюджетирования	58
4.4 Типичные причины, ведущие к снижению эффективности бизнес- процесса бюджетирования	62
<b>Вопросы для самопроверки</b>	65
<b>Тесты</b>	65
<b>ЛЕКЦИЯ 5. УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ В ОБЛАСТИ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ</b>	68
Классификация рыночных цен	68
5.2 Универсальный алгоритм расчета исходной цены	69
5.3 Факторы, учитываемые при ценообразовании	70
<b>Вопросы для самопроверки</b>	71
<b>Тесты</b>	71
<b>ЛЕКЦИЯ 6. ОПТИМИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ</b>	73

6.1	Принятие решений. Функции управления экономической системой	73
6.2	Алгоритм стратегического планирования в экономических системах	75
6.3	Реализация управленческих решений	78
6.4	Классификация видов управленческих решений. Алгоритм принятия решения	80
	<b>Вопросы для самопроверки</b>	83
	<b>Тесты</b>	83
	<b>ЛЕКЦИЯ 7. ФОРМИРОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b>	84
7.1	Причины необходимости внедрения управленческого учета	84
7.2	Мероприятия по формированию организационно-методологической модели. Переход к финансовой структуре предприятия	85
7.3	Формирование механизма взаимодействия управленческого и финансового учетов	87
7.4	Как выбрать систему автоматизации управленческого учета	89
	<b>Вопросы для самопроверки</b>	90
	<b>Тесты</b>	91
	<b>ЛЕКЦИЯ 8. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА ДЛЯ АНАЛИЗА И ОБОСНОВАНИЯ РЕШЕНИЙ НА РАЗНЫХ УРОВНЯХ УПРАВЛЕНИЯ</b>	92
8.1	Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации	92
8.2	Управленческий учет и контроллинг эффективности производственных инвестиций	93
8.3	Сущность методики «Таргет-костинг»	94
	<b>Вопросы для самопроверки</b>	95
	<b>Тесты</b>	95
	<b>ГЛОССАРИЙ</b>	97
	<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ</b>	120

## ВВЕДЕНИЕ

Цель настоящего издания состоит в оказании содействия обучающимся в успешном освоении дисциплины «Управленческий учет и анализ в системе принятия управленческих решений» в соответствии с общими целями данной образовательной программы.

В результате повседневной деятельности организации возникает значительное количество оперативной информации, поэтому все труднее обрабатывать ее возрастающие потоки, а значит оперативно принимать решения.

Накоплением, переработкой и анализом детализированной информации о хозяйственной деятельности предприятия призван заниматься управленческий учет.

Управленческий учет представляет собой процесс выявления, измерения, накопления, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности предприятия, используемой для планирования, управления и контроля. Его предназначение – обеспечить информацией руководителей различных уровней внутрифирменного управления, ответственных за достижение конкретных производственных целей. Информация, необходимая для принятия оперативных управленческих решений, в первую очередь, относится к издержкам производства и поэтому должна поступать в максимально короткий срок. Она обобщается или детализируется в соответствии с потребностями управления и формируется с учетом задач перспективного развития организации.

Система управленческого учета позволяет:

- определить стратегию развития бизнеса, сформулировать цели и выработать пути их достижения;
- разработать систему сбора, консолидации и анализа информации как финансовой, так и нефинансовой, которая быстрее сигнализирует о проблемах;
- повысить эффективность управления денежными средствами компании;
- установить систему взаимоотношений между структурными подразделениями, организовать эффективную многоступенчатую систему внутреннего контроля на предприятиях;
- создать систему управления затратами с целью их оптимизации;
- внедрить систему бюджетирования;
- принимать обоснованные управленческие решения как стратегические, так и оперативные.

Для решения этих задач и предназначено данное учебное пособие.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями государственного общеобразовательного стандарта.

## ЛЕКЦИЯ 1. ФУНКЦИИ И СОСТАВНЫЕ ЧАСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1 Сущность и функции управленческого учета

1.2 Составные части управленческого учета

1.3 Международная практика развития управленческого учета

### 1.1 Сущность и функции управленческого учета

Определение системы управленческого учета – вопрос дискуссионный. Не существует какого-либо идеального определения, которое устраивало бы всех специалистов в этой области. Официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет. В нашей стране интерес к управленческому учету непрерывно растет, в 1999 г. создан экспертно - консультационный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли РФ. Российский управленческий учет ориентирован на общепринятые западные концепции

**Управленческий учет** можно определить как систему учета, планирования, контроля, анализа и оценки информации о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений, составление отчетности, разработка и принятие на базе данной информации оперативных и прогнозных управленческих решений. Данное определение управленческого учета подкрепляется публикациями американского Института управленческих бухгалтеров (1981 г.) и Международной федерации бухгалтеров (1989 г.), где было дано его наиболее распространенное определение: «Управленческий учет (англ. *managerialaccounting*) – это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и передачи информации, используемой управленческим звеном для планирования, оценки и контроля внутри организации и обеспечения соответствующего подотчетного использования ресурсов».

Цель управленческого учета – помочь управляющим в принятии эффективных управленческих решений – реализуется в его задачах, перечисленных ниже:

1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;

2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;

3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;

4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;

- 5) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- 6) формирование информационной базы для принятия решений;
- 7) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

Концептуальные основы управленческого учета приведены на рисунке 1.

Методы, используемые в управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку он объединяет методы многих дисциплин: учета (оперативного, бухгалтерского, статистического), анализа, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, статистики, математики и т. д.

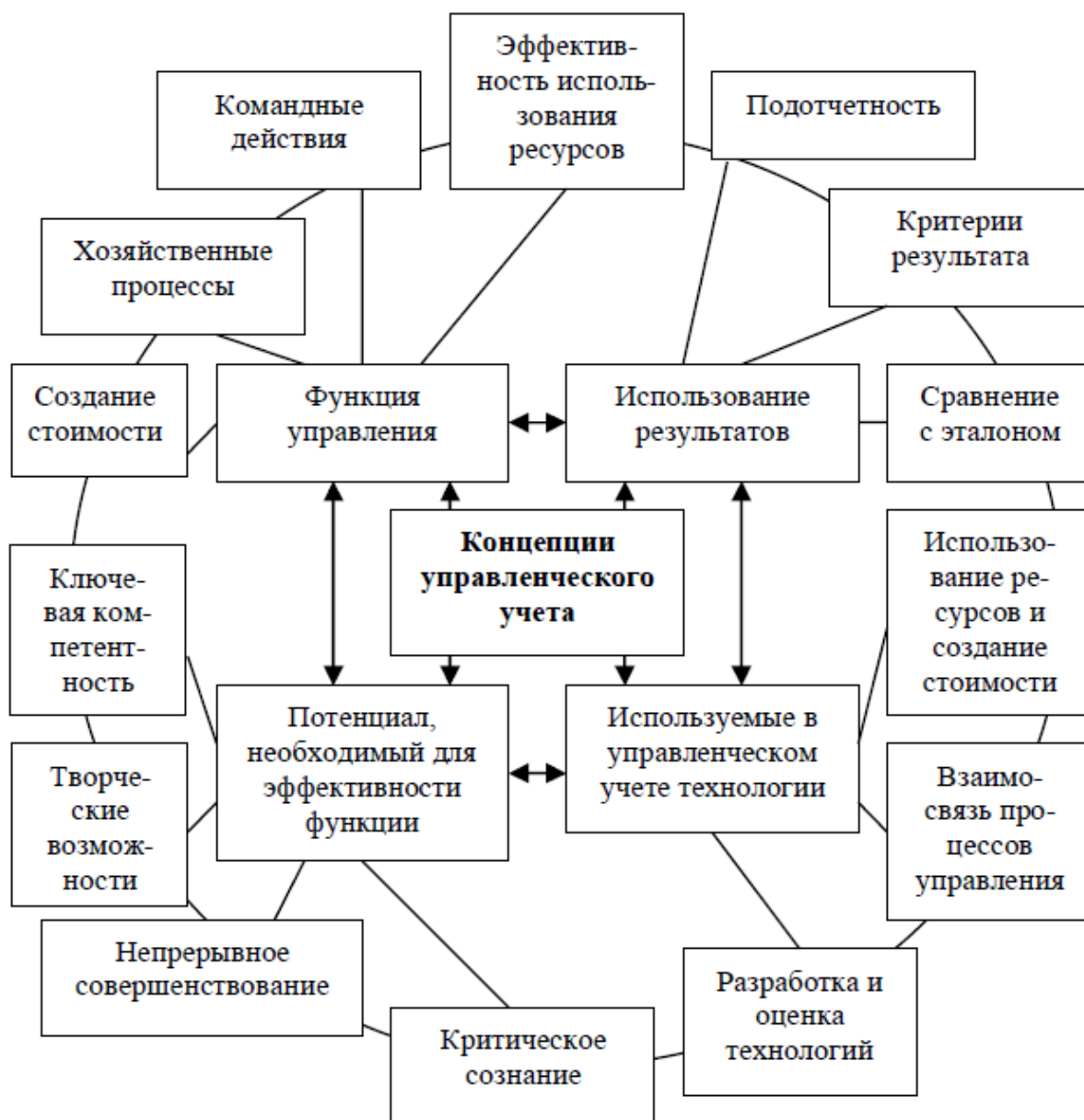


Рисунок 1 – Концептуальные основы управленческого учета

Современный управленческий учет, используя внешнюю и внутреннюю информацию, обеспечивает потребности не только производства, но и маркетинга, управления исследованиями и других функций бизнеса. Он осуществляет анализ деятельности в соответствии с текущими и долгосрочными целями и разрабатывает методы получения информации о решающих факторах успеха: затратах, качестве, времени и пр.

Для эффективного управления хозяйственной деятельностью и формирования финансовых результатов предприятия необходимо организовать поступление достоверной, качественной и своевременной информации.

Учитывая закономерности формирования и движения плановой, нормативно-справочной и отчетной информации и основываясь на отдельных схемах документооборота каждой группы информационной системы, общую схему в упрощенном виде можно представить следующим образом рисунок 2.



Рисунок 2 – Схема формирования информации управленческого учета по уровням управления предприятием

Информация, формируемая в рамках управленческого учета, представляет собой интегрированную систему информации, построение которой должно повторять технологические процессы производства, их последовательность, очередность, целенаправленность, связи.

Понимание сущности управленческого учета позволяет выявить зависимость функций, выполняемых этим видом учета, от функции управления. Функция управления обычно состоит из: планирования, контроля, оценки, непосредственно организационной работы, внутренних информационных связей и стимулирования.



*Планирование* – процесс описания вариантов действий, которые могут быть осуществлены в будущем. Он включает; постановку цели; формулировку задач; изыскание путей решения задач для достижения поставленной цели; выбор вариантов альтернативных действий. На этой стадии руководитель должен иметь информацию о смете предполагаемых источниках ее исполнения. Хорошо составленные планы бывают настолько гибкими, что позволяют руководителю их изменять при определенных производственных ситуациях.

*Контроль* – проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджера – состоит из определения состояния объекта; сопоставления фактических результатов с плановыми; пересмотра планов, если становится ясным, что они не могут быть выполнены; выявления отклонений от запланированного и регулирования. Контроль настолько тесно связан с планированием, что в обычной работе не проводят границу между ними. Любое управленческое решение основывается на *оценке деятельности*, где управленческое планирование и система контроля полностью взаимодействуют.

*Оценка* – понимается как заключительный процесс анализа всей системы принятия решений. В этом случае определяется, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и выясняются причины отклонений: недостатки планирования; не оптимальный набор действий, который привел к увеличению количества оперативных решений; несоответствие системы контроля требованиям управления; выбор неверной цели.

*Организационная работа* состоит в создании организационной структуры предприятия, предназначенной для практической реализации поставленных целей – отделов, бюро, групп, подразделений и т.п.; распределении обязанностей между исполнителями; координации действий исполнителей на основе внутренних информационных связей, объединяющих разные уровни управления; установлении коммуникационных каналов связи с использованием линейных и нелинейных отношений.

*Стимулирование* – это средство мотивации участников производственного процесса, побуждающее уяснить цели и задачи предприятия и принимать решения, соответствующие этим целям. В этом качестве выступают сметы и исполнительские отчеты об их выполнении.

Сметы содержат сбалансированные плановые показатели и ориентируют менеджеров на выполнение конечной цели предприятия. Исполнительские отчеты мотивируют обоснованность корректировки фактических результатов по отношению к запланированным и стимулируют персонал предприятия к принятию мер по устранению отклонений либо к выполнению потенциальных проблем в будущем.

*Внутренняя информационная связь* – это обмен информацией и отчетностью. Он позволяет скоординировать действия различных структурных подразделений для выполнения конечной цели; конкретизирует задачи каждого подразделения на предстоящий бюджетный период; определяет условия, в которых будет действовать каждый руководитель

подразделения, и требования (потребности и ограничения) к нему смежных производственных подразделений. Исполнительные отчеты предоставляют любому менеджеру данные для анализа и оценки своих действий, разработки мероприятий по устранению действий, которых привели к снижению эффективности управления.

Функции управления и информация, обеспечивающая их действенность, позволяют сформулировать функции управленческого учета:

обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;

формирование информации. Которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;

оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;

перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

## **1.2 Составные части управленческого учета**

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета обращает внимание на общий объект – *производственные ресурсы предприятия*. Функционируя в процессе производства, составные части производственных ресурсов не остаются статичными. Они совершают кругооборот, видоизменяются, превращаются в продукт, постоянно находятся в движении, изнашиваются и претерпевают другие изменения.

Предприятия в условиях развития рыночных отношений нуждаются в аналитической информации, характеризующей использование производственных ресурсов, целесообразность инвестирования в них, доходности инвестиций. Эти задачи могут быть решены в управленческом учете, свидетельствуя тому существующая практика экономических развитых стран.

Информированность руководителей является главнейшим фактором повышения эффективности всей системы управления - от низких уровней до верхних.

При разработке системы управленческого учета ее основополагающим признаком должен выступать учет затрат по сферам деятельности в неразрывной связи с определением эффективности каждой сферы. Такой подход к организации управленческого учета допускает выделение в качестве его составных частей:

Снабженческо-заготовительную деятельность;

производственную деятельность;

учет затрат на производство и себестоимость продукции;

учет финансово-сбытовой деятельности;

управленческий учет организационной деятельности;

контроллинг.

*Снабженческо-заготовительная деятельность* в системе управленческого учета должна занимать первоначальное положение, так как это передел производства. В ней должны найти отражение следующие направления деятельности: расширение оптовых закупок, увеличение объема производства отдельных изделий, выбор метода закупки (производить самостоятельно или закупать у поставщика), эффективность инвестирования в оборотные средства предприятия и капитальные вложения его снабженческо - заготовительных подразделений.

Управленческий учет *производственной деятельности* - центральное звено системы управленческого учета. Здесь сгруппирована информация о затратах по целям, функциям и их поведению. Значительное место в производственном учете отводится нормированию издержек – материальных, трудовых и накладных, а также способам отражения фактических и нормативных затрат. При этом производственный учет организуется как единый процесс учета затрат и калькулирования.

С помощью *учета финансово – сбытовой* деятельности собирается, обрабатывается и формируется информация об ассортименте выпуска продукции, его выгодности, составе покупателей, рыночных тенденциях, расходах на рекламу, маркетинг, упаковку, о сроках и качестве хранения на складах готовой продукции. Составляются сметы затрат по отделам и сегментам финансово – сбытовой деятельности и контролируется их исполнение. На этом участке учета определяется наиболее выгодный для производства продукт, факторы, влияющие на размер материального дохода как от всего объема производства, так и отдельных продуктов.

*Управленческий учет организационной деятельности* необходим для удовлетворения требований менеджеров разных уровней управления в информации о собственных затратах, принципах формирования трансфертных цен, об оптимальном уровне специализации и разделении труда на предприятии, правильности выбора размеров подразделений, обоснованности по отношению к производственным подразделениям применения принципа «затраты - объем переработки сырья – прибыль». Этот участок учета формирует сводную информацию по центрам затрат, ответственности и рентабельности.

Контроллинг – система управления процессом реализации конечной цели предприятия. Контроллинг выступает в виде регулятора деятельности и не только предприятия, но и бизнеса, и поэтому выполняет специфичные функции:

*информационную.* Формируется информация, обеспечивающая методологию принятия решений и их координацию;

*управляющую.* Нормативные, плановые и фактические данные, отклонения, выявленные по предприятию и его структурным подразделениям, используются в целях координации методов, способов и задач достижения конечной цели предприятия;

*контрольную,* т.е. контроль экономичности работы предприятия и его подразделений.

Функции контроллинга позволяют выявить его отличия от управленческого учета и ревизии.

Все составные части управленческого учета взаимосвязаны, перечень информации, формирующийся в них, характеризует уровень организованности и совершенствования управленческого учета на предприятии и системы управления в целом.

### 1.3 Международная практика развития управленческого учета

С конца 40-х годов XX столетия в США и некоторых странах Западной Европы термин «производственный учет» стал постепенно заменяться на «управленческий учет».

Развитие рыночных отношений изменило подходы менеджеров ко всем функциям управления (планирования, учета, организации, регулирования и контроля). Они стали рассматриваться прежде всего во взаимодействии, целевой направленности на конечный финансовый результат.

В этот период бухгалтерский учет начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, а бухгалтер стал уделять внимание прогнозированию, планированию, принятию решений и контролю за обеспечением информацией управленческих служб предприятия, т. е. у него появились дополнительные функции в области управления и подготовки хозяйственных решений.

В Англии и в других странах в функции работников бухгалтерии стали входить не только ведение бухгалтерского учета, но и руководство, координация работы по составлению смет издержек производства, подготовка отчетной информации и ее интерпретация при принятии решений, не говоря уже об анализе данных и участии в выборе решения на базе различных вариантов.

Становлению и выделению управленческого учета способствовали все основные стадии его эволюции: зарождение, формирование, развитие и интеграция с другими функциями управления рисунок 3.

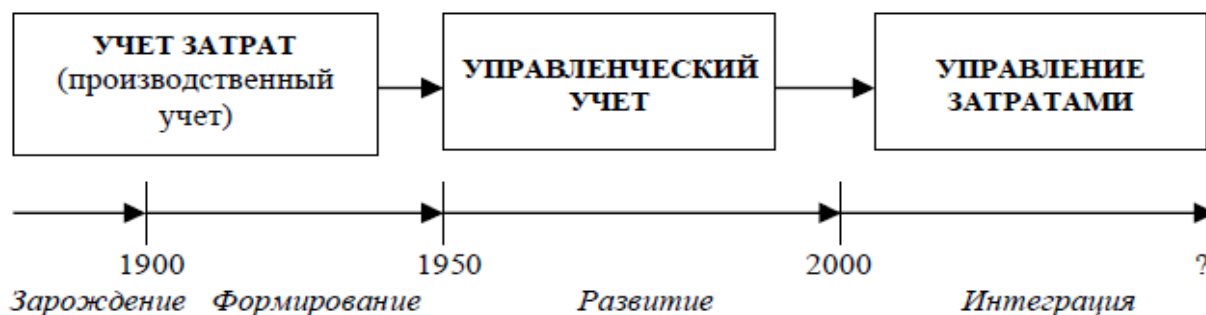


Рисунок 3 – Основные стадии эволюции управленческого учета

Первая стадия – *зарождение*, включает период с начала XIX века до начала XX века. Особенностью данного периода являлось:

- наличие в основном небольших предприятий;
- ориентация производства на семейный бизнес;
- использование примитивного управленческого учета;

– принятие управленческих решений непосредственно владельцами предприятий.

В течение 1825-1925 годов происходит увеличение количества крупных предприятий, что обуславливает необходимость поиска новых методов учета и управления. Именно в этот период, который можно отнести к стадии **формирования** управленческого учета, было разработано большинство современных методов управленческого учета. Так, на текстильных фабриках для повышения эффективности производства менеджеры впервые определяют необходимость получения информации о стоимости времени обработки сырья, себестоимости единицы продукции и затратах на одного рабочего.

Весомый вклад в формирование управленческого учета в 1920 г. внесли известные американские компании DuPont и General Motors. Под руководством менеджеров этих компаний была разработана система управленческого учета, которая, в частности, включала:

- процесс годового операционного бюджетирования;
- еженедельные отчеты о продажах и ежемесячные гибкие бюджеты;
- годовые отчеты о результатах деятельности дивизионов, включая прибыльность инвестиций.

Именно данная система обеспечивала комплексную организацию планирования, координации, контроля и оценки деятельности подразделений компании. *Философия разработанной системы управленческого учета базировалась на централизованном контроле с децентрализованной ответственностью.*

Начало XX века характеризуется обострением конкуренции, усложнением технологии и организации производства. Как показала практика того времени, традиционный учет перестает удовлетворять в полной мере потребности управления. Поэтому для усиления контрольной функции бухгалтерии в это время были разработаны методы нормирования труда.

Реализовывалась данная функция посредством применения системы калькулирования стандартных затрат и оперативного анализа отклонений.

Впервые идеи, положенные в основу данной системы, выдвинул американский инженер Гарингтон Эмерсон. Он подчеркивал, что цель учета состоит в увеличении количества и интенсивности предостережений, чтобы дать нам такие сведения, которых мы через внешние чувства не получаем.

Такие предостережения нужны для поиска правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. *Учет должен быть нацелен в будущее, так как предвидение означает предупреждение.*

Идеи Эмерсона были воплощены в жизнь сотрудником аудиторской фирмы «Прайс Уотерхаус» Чартером Гаррисоном. В 1912 году он опубликовал концепцию учета, получившую название «стандарт-костинг» (англ. *standard cost*). Благодаря этой системе стало возможным оперативное принятие решений на основе отклонений от норм (стандартов).

Стадия **формирования** характерна разработкой принципиально новых методов калькулирования и учета, существенно отличавшихся от традиционных. Среди них в первую очередь необходимо выделить:

- систему директ-костинг;
- метод однородных секций;
- учет по центрам ответственности.

Появление системы директ-костинг связывают с Джоном Кларком, который в 1923 году обосновал необходимость разделения затрат на переменные и постоянные. Именно такой подход, по мнению этого автора, являлся актуальным для управления, а разделение косвенных затрат при этом не имело принципиального значения для принятия решений.

Идеи Кларка получили дальнейшее развитие в работах Джонатана Харриса, который в 1936 году изложил концепцию калькулирования прямых затрат – директ-костинг (англ. *direct costs*).

Согласно этому методу в себестоимость продукции включаются лишь переменные (прямые) затраты, а постоянные (косвенные) затраты не распределяются между изделиями. Это позволило более обоснованно принимать текущие управленческие решения, в частности, в отношении ценообразования и рентабельности, а также применять анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль».

На русский язык «директ-костинг» переводят как управленческий учет, оставляя за ним функции: разделения затрат на прямые и накладные, оценки эффективности деятельности организации (компании) в целом, его структурных подразделений, каждого сотрудника, а также создания системы оплаты труда, стимулирующей деятельность работников в нужном для компании направлении.

Метод однородных секций был разработан в 1927 году во Франции под руководством Ф. Римайло. Этот метод предусматривает предварительное распределение косвенных затрат между однородными секциями (подразделениями или функциями деятельности), определение себестоимости единицы деятельности по каждой секции и последующее отнесение этих затрат на себестоимость конкретных изделий в зависимости от объема потребленных единиц деятельности.

Калькулирование стандартных затрат и метод однородных секций способствовали внедрению учета по центрам ответственности, концепцию которого сформулировал Джон А. Хиггинс. Учет по центрам ответственности позволил соединить методологию учета и контроля с психологией человека, несущего ответственность за результаты деятельности подразделения.

Вследствие внедрения этих систем и методов сформировалась отдельная подсистема бухгалтерского учета, которая использовала не только денежный измеритель и была ориентирована не на потребности калькулирования продукции для составления официальной отчетности, но и принятие текущих управленческих решений. Вот как охарактеризовал этот процесс профессор Н. Чумаченко: «Пятидесятые и шестидесятые годы в

США отмечаются возросшим интересом к вопросам учета производственных затрат и калькулирования себестоимости. Изменились функции и содержание учета. Понятие «учет производства» (англ. *cost accounting*) в пятидесятые годы все чаще стали заменять понятием «управленческий учет» (англ. *management accounting*).

Изменение содержания этих понятий выразилось в том, что больший упор делался на составление предварительных смет затрат, оперативное выявление отклонений от смет, систематический анализ издержек производства и вариантов управленческих решений на основе их себестоимости».

Данный период развития управленческого учета характерен и расширением функции бухгалтера, возрастанием его роли в управлении. В этой связи Г. Кроунингшилд и Л. Бетиста отмечают: «Бухгалтер-калькулятор стоял перед альтернативой: занять место в бригаде управления и обеспечивать данными, в которых управление нуждается, или быть отправленным на второстепенную позицию клерка, который просто действует как накопитель записей всего случившегося, т. е. продолжать обеспечивать данными финансовую отчетность. Сейчас очевидно, что он избрал первый вариант присоединился к управлению. Но чтобы выполнить свою часть работы, он должен был изменить свои методы и отвечать за проблемы, которые не являются чисто учетными. То, к чему он стремился, находилось в родственных областях: экономике, математике, статистике, психологии, рыночных операциях, технологии. Он должен был заимствовать кое-что от каждой из них. В результате появилась новая отрасль – «управленческий учет».

Таким образом, можно считать, что вторая стадия эволюции привела к **формированию** управленческого учета как самостоятельной системы и произошло это в середине 50-х годов XX в. Именно с тех пор управленческий учет становится обязательным учебным курсом для менеджеров в университетах США, а затем и в других странах мира.

Последующая эволюция управленческого учета, которая связана со стадией **развития**, характеризуется изменением в его направленности на обеспечение информации для планирования и контроля с помощью анализа решения и учета затрат по центрам ответственности.

Этому в определенной степени способствовали исследования Спенсера А. Такера, который разработал так называемый метод «тариф – время – машина». Согласно данному методу за каждым производственным центром ответственности закрепляются соответствующие машины (оборудование) и заранее определяются затраты на один машино-час. Это позволило осуществлять калькулирование и контролировать затраты по каждому технологическому процессу в пределах производственного центра ответственности.

С 1975 года на **развитие** управленческого учета существенно повлияли такие важные факторы, как автоматизация производства, компьютерные информационные технологии и глобальная конкуренция.

Благодаря анализу процессов и технологий управления затратами значительное внимание стало уделяться снижению потерь ресурсов, используемых в хозяйственной деятельности, а также совершенствованию методов калькулирования себестоимости продукции. Именно в этот период Р. Купер и Р. Каплан обосновали актуальность калькулирования на основе анализа деятельности (англ. *activity-based costing*).

Революционные изменения в развитии управленческого учета происходят в 90-х годах XX в. Об этом свидетельствуют исследования американского Института управленческих бухгалтеров и Международной федерации бухгалтеров.

Управленческий учет все чаще рассматривается как составляющая процесса стратегического управления. Это связано, прежде всего, с усилением роли стратегического управления в условиях глобальных изменений в технологиях и системах управления. Если раньше управленческий учет был ориентирован на управление производством, то теперь он все больше превращается в стратегический управленческий учет.

Исходя из этого, главная цель управленческого учета – помочь компании достичь ее стратегических целей. Достижение стратегических целей означает удовлетворение потребностей клиентов, акционеров и других участников хозяйственной деятельности (поставщиков, персонала и др.). Поэтому основное внимание сегодня сосредотачивается на создании стоимости для клиентов, акционеров и других участников посредством эффективного использования ресурсов. Термин «управленческий учет» начинает постепенно утрачивать смысл и наступает **стадия интеграции**, результатом которой является появление нового направления – **управление затратами**. Это объясняется, во-первых, тем, что управленческий учет не используется во всех странах. Например, во Франции применяют термин «аналитическая бухгалтерия» (фр. *comptabilite analytique*), а в Германии понятие «управленческий учет» намного уже, чем в англосаксонских странах. По содержанию аналогом американского управленческого учета в Германии является контроллинг. Во-вторых, даже на родине управленческого учета – в США – с 2000 года учебники по управленческому учету начинают издаваться под названием «Управление затратами» (англ. *cost management*).

#### **Вопросы для самопроверки:**

1. Что такое управленческий учет?
2. В чем сущность управленческого учета?
3. Данные управленческого учета представляют собой коммерческую тайну?
4. Понятия управленческий и производственный учет тождественны?
5. Необходимо ли ведение управленческого учета в рыночных условиях?
6. Перечислить функции управленческого учета?
7. Составные части управленческого учета?



8. Как может быть организован управленческий учет?
9. Что включает в себя управленческий учет?
10. Охарактеризуйте основные стадии эволюции управленческого учета

**Тесты:**

**1. Управленческий учет представляет собой подсистему:**

- а) статистического учета;
- б) финансового учета;
- в) бухгалтерского учета.

**2. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:**

- а) внешним пользователям;
- б) внутренним пользователям;
- в) органам исполнительной власти.

**3. Требование обязательности ведения учета в наибольшей степени распространяется на:**

- а) финансовый учет;
- б) управленческий учет;
- в) оперативный производственный учет.

**4. В функциональные обязанности бухгалтера-аналитика предприятия, прежде всего входят:**

- а) анализ финансовой отчетности;
- б) управленческое консультирование по вопросам планирования, контроля и регулирования деятельности центров ответственности;
- в) налоговое консультирование.

**5. Выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета было обусловлено:**

- а) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету;
- б) требованиями налоговых органов;
- в) спецификой целей и задач управленческого учета.

**6. Публикация внутренней управленческой отчетности в средствах массовой информации осуществляется:**

- а) ежегодно;
- б) ежеквартально;
- в) в случае банкротства предприятия;
- г) при смене руководителя предприятия;
- д) не осуществляется ни при, каких условиях.

**7. Потребителями информации управленческого учета являются:**

- а) менеджеры предприятия;
- б) акционеры предприятия;
- в) налоговая инспекция;
- г) банк на стадии принятия решения о выдаче предприятию кредита.

**8. Управленческий учет:**

- а) регламентируется государством;

- б) не регламентируется государством;
- в) регламентируется государством в части состава затрат предприятия, включаемых в себестоимость.

**9. В управленческом учете:**

- а) применение счетов и двойной записи обязательно;
- б) невозможно применение системы счетов и двойной записи;
- в) применение счетов и двойной записи необязательно, но считается высшей формой организации учета для управления.

**10. Данные управленческого учета:**

- а) являются коммерческой тайной;
- б) не являются коммерческой тайной;
- в) по усмотрению руководства.

**11. Ответственность за правильность ведения управленческого учета несет:**

- а) главный бухгалтер;
- б) бухгалтер-аналитик;
- в) руководитель.

## ЛЕКЦИЯ 2. ОСНОВНЫЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ

2.1 Системы управленческого учета

2.2 Основные компоненты системы управленческого учета в организации

2.3 Основные процессы, обеспечивающие формирование и функционирование системы управленческого учета

### 2.1 Системы управленческого учета

Производственные мощности предприятия и фактические объемы производства определяют применения систем управленческого учета.

*Система управленческого учета* характеризуется объемом информации, поставленными перед ней целями, критериями и средствами достижения целей, составом элементов и их взаимодействием.

**Классификация систем** управленческого учета являются:

– широта охвата информацией, степень взаимосвязи финансового и управленческого учета, оперативность затрат на производство,

– полнота включения затрат в себестоимость продукции.

По *широте охвата информацией* видов деятельности, организационной структуры предприятия, продукции различают полные системы, состоящие из совокупности систематического и проблемного учета, и системы с целевым набором их составных частей.

*Систематический учет* затрат – есть финансовый учет затрат на производство с его регламентацией по составу затрат, способам регистрации, идентификации и группировки, представления в отчетности. Элементами систематического учета являются:

измерение и оценка затрат по приобретению и использованию производственных ресурсов;

контроль процессов снабжения, производства, реализации в натуральных измерителях;

группировка затрат по статьям расхода и элементам, по местам возникновения, по видам продукции, работ и услуг, сюда же относится порядок включения затрат в себестоимость;

внутренняя и внешняя отчетность, удовлетворяющая своих пользователей по срокам, содержанию и частоте предоставления.

*Проблемный учет* формирует информацию об экономической, технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах реализации продукции; об управлении производственными запасами и рационализации расхода производственных ресурсов.

Задачи проблемного учета решаются с помощью методов программирования, нормирования, планирования, прогноза, систематического анализа, контроля и регулирования на основе фактических данных производственного учета и статистики.

По степени взаимосвязи между финансовым (систематический учет затрат и доходов) и управленческим учетом в практике зарубежных стран применяют две системы: монистическую и автономную.

*Монистическая* – интегрированная система, объединяющая систематический и проблемный учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета. Систематический учет путем отражения на счетах бухгалтерского учета производственных издержек, готовой продукции и ее реализации дает возможность оценить деятельность предприятия, ее финансовое положение.

*Автономная система* – обособленное создание систематического и проблемного учета. Связь между финансовым и управленческим учетом осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования.

По *оперативности затрат* системы разделяют: на систему учета фактических (прошлых, исторических) затрат и систему учета стандартных (нормативных) затрат. Оперативность затрат – один из критериев действенности системы, ориентированной на увеличение эффективности.

*Система учета фактических (прошлых) затрат* состоит в формировании информации для расчета себестоимости реализованной продукции и прибыли, для определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования.

*Система учета стандартных затрат* включает: разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов, основных фондов, на затраты труда, накладных расходов; составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет.

В мировой практике такая система называется «стандарт кост». Она ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и при возникшей необходимости регулирование ее процесса.

*Полнота включения затрат в себестоимость* – один из признаков классификации систем учета, применяемый в практике. Существует система учета полных затрат и система учета частичных затрат – две системы, отвечающие в управленческом учете различным целям.

*Система учета полных затрат* представлена традиционным учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости. Основной группировкой затрат является их деление на *прямые* (относимые прямо на объект калькулирования) и *косвенные* (распределяемые между объектами калькулирования пропорционально какой – либо базе).

Под *системой частичных затрат* понимается подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые носят прямой характер и включаются в себестоимость отдельных видов продукции. Затрат при этой системе зависят от объемов производства и поэтому их называют переменными. Калькуляция ограниченных затрат включает только производственные расходы, связанные с выпуском калькулируемого продукта.

Часть затрат, которые носят косвенный характер, имеет отношение ко всей продукции. Такого рода затраты возмещаются из общей суммы выручки. В зарубежной практике этот вариант учета называется «директ-костинг».

### **Организация управленческого учета по системе директ-костинг**

Система direct-costing-system основана на делении затрат на условно-постоянные и условно-переменные, с выделением маржинальных затрат и маржинального дохода.

На сегодняшний день «директ-костинг» широко распространен в Германии, чаще всего на больших предприятиях. Данную систему используют здесь 54% организации. Особой популярностью пользуется данная система в пищевой промышленности – 71,4%, и в строительстве – 67,4% организаций. Кроме Германии «директ-костинг» распространен в Великобритании и Канаде. Значительно меньше его используют в США и Японии, но, несмотря на это, доля его все же высока, она превышает 30%. Также от 30 до 50% компаний в мире используют метод «директ-костинг» для внутренних расчетов».

Директ-костинг – это современный метод калькулирования, базирующийся на переменных затратах. В соответствии с применяемыми традиционными методами, основная часть затрат оказывалась отнесенной на запасы, а меньшая – на реализации. Суть системы директ-костинг заключается в том, что переменные затраты обобщаются по видам готовой продукции, а косвенные затраты собираются на отдельных счетах и относятся к общим финансовым результатам отчетного периода.

Современный директ-костинг имеет два варианта:

1) простой директ-костинг – в себестоимость включаются только переменные (оперативные) затраты, а постоянные расходы относятся непосредственно на уменьшение финансовых результатов;

2) верибл-костинг – в себестоимость включаются переменные затраты и прямые постоянные затраты на производство и продажу, а косвенные постоянные (управленческие) расходы уменьшают финансовый результат.

Директ-костинг – система управленческого учета, которая суммирует прямые затраты по видам готовой продукции, косвенные затраты относят на финансовый результат отчетного периода. Важнейшим принципом метода «директ-костинг» является разделение затрат на постоянные (fixed cost) и переменные (variable cost) в зависимости от объема производства.

Директ-костинг как один из методов системы управленческого учета включают в себя:

- 1) деление затрат на постоянные и переменные;
- 2) составление неполных калькуляций по видам продукции (калькулирование себестоимости продукции по ограниченным затратам или усеченной себестоимости);
- 3) взаимосвязь между затратами, объемами и доходами;
- 4) оценка готовой продукции и незавершенного производства только по переменным затратам.

Директ-костинг – это универсальная система управления предприятием, которая определяет объем производственных программ, устанавливает уровни цен и предоставляет объективные данные для выбора оптимального ассортимента продукции. Бухгалтерская информация в системах директ-костинга используется для принятия управленческих решений:

- производить или покупать детали, запасные части, полуфабрикаты и др.;

- в планировании производственной программы, принятии решения о капитальных вложениях;

- определении минимальной величины заказа;

- принятии решения о сокращении производства продукции.

Преимущество этой системы заключается в снижении и упрощении сложности бухгалтерского учета. Общая прибыль одинакова при использовании разных систем учета затрат. Директ-костинг позволяет руководителям сосредоточиться на изменениях маржинального дохода в масштабах всей компании и для различных продуктов. То есть выявлять продукты с высокой рентабельностью, в основном, для перехода на производство, поскольку разница между ценой реализации и суммой переменных затрат не скрывается в результате включения постоянных затрат на себестоимость отдельных продуктов. Система обеспечивает быстрое реагирование производства на меняющиеся рыночные условия. Это также становится неотъемлемой частью маркетинга, то есть системы корпоративного управления рынком и свободной конкуренции.

Другим преимуществом «директ-костинг» является то, что ограничение затрат переменными затратами упрощает процесс нормирования, планирования, учета и управления затратами, поскольку затраты становятся более прозрачными, а индивидуальные затраты лучше контролируются. В современных условиях использование директ-костинга актуально при принятии решения о сокращении или увеличении выпуска определенных видов продукции. Причиной принятия положительных решений о производстве продукции является покрытие постоянных затрат маржинальным доходом.

Система директ-костинг имеет свои преимущества и недостатки. Значительным преимуществом этой системы является возможность принимать оперативные управленческие решения на основе полученной информации. В свою очередь, это дает возможность снизить цену. затрат.

Основным преимуществом этого метода является разделение постоянных и переменных затрат. Это позволяет нам решать следующие важные задачи по управлению затратами:

- определять нижний предел цены товара или заказа;

- сравнительный анализ рентабельности различных продуктов;

- определять наилучшее решение для производства и продажи продукции;

- выбор между продуктами или услугами собственного производства и их покупками находится на стороне;

- выбирать лучшую технологию производства с экономической точки зрения;

- определять точки безубыточности и запаса прочности компании и т.д. Особенно эффективен директ-костинг, когда нужно:

- сравнить рентабельность нескольких позиций товара;
- выбрать прибыльное направление в производстве;
- решить, какую линейку производства запустить, а какую приостановить, сократить издержки и сформировать гибкую ценовую политику компании.

Он также дает возможность отследить взаимосвязь между загрузкой производства, затратами и доходами, и, соответственно ими управлять.

Метод директ-костинг позволяет выявлять наиболее рентабельный товар, определять ценовую и ассортиментную политику предприятия, а также:

- рассчитывать пропорции между объемом производства и расходами;
- находить соотношение цены и количества выпускаемой продукции;
- оценивать рентабельность по каждой позиции товара и прогнозировать объем продаж;
- проводить маржинальный анализ и определять точку безубыточности;
- сочетать принципы нескольких видов учета;
- менять ценовую политику, снижать цены на определенный товар;
- вести гибкий учет и планирование производства.

Схема определения финансового результата по системе директ-костинг:

1. Выручка от продажи;
2. Переменные затраты;
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2);
4. Постоянные затраты;
5. Финансовый результат (п. 3 – п. 4).

Есть у директ-костинга и свои минусы:

- бывает сложно разделить расходы на переменные и постоянные;
- уходит много времени на сбор информации по полной себестоимости;
- трудно рассчитать конечную стоимость продукции.

Несмотря на недостатки этого метода, многие компании успешно используют его в управленческом и финансовом учете. Этот метод позволяет анализировать не только взаимосвязь между производством и себестоимостью, общей выручкой, ценой реализации и чистой прибылью, но и рассчитать важные показатели, такие как точки безубыточности, маржа финансовой устойчивости, пороговые значения рентабельности производства и регулирование ценовой политики. Рассматриваемый метод позволяет экономическим субъектам осуществлять строгий контроль за формированием затрат по местам возникновения и принимать оперативные решения. Используя директ-костинг, руководство может своевременно выявлять отрицательную динамику маржинального дохода для всей

компании или отдельных видов продукции, услуг, видов работ, быстро реагировать на меняющиеся рыночные условия и гибко управлять предприятием.

### **Организация управленческого учета по системе Standart-Cost1**

В конце прошлого века одну из систем управленческого учета под названием standart-cost, можно назвать каноническим методом, стал распространенным за рубежом. В его смысл входит четкое разграничение прямых и косвенных затрат, а также формирование себестоимости продукции (работ и услуг) только на основе прямых затрат, которые легко рассчитываются по основному документу. Косвенные затраты, т. е. в данном методе эти затраты, возникающие из общепроизводственных и общехозяйственных задач предприятия, распределяются не по виду и уровню выпускаемой продукции (техники и услуг), а по списанию всей реализованной продукции на конец месяца. отдельных его подразделений. В его основе лежит средний плановый уровень издержек прошлых периодов времени, апробированные стандарты (нормативы) затрат в целом на изделия и выполненные работы. Это может быть среднее значение за ряд предшествующих лет, скорректированная средняя величина по экстраполяции с поправками на изменение конструкции, технологии производства и т.п.

Для системы стандарт-кост важно, что до исчисления расходов были определены возможные варианты номенклатуры товарного выпуска изделий и услуг и плана оргтехмероприятий, т.е. все то, что предстоит сделать для снижения издержек. Величина затрат в предстоящем периоде времени рассчитывается исходя из их достигнутого уровня и запланированного снижения. По сравнению с учетом фактических затрат расчет ведется с большей степенью детализации по видам расходов, хотя и меньшей, чем при учете затрат по нормативной себестоимости. Если в учете по нормативной стоимости исчисление нормативов начинается с деталей операции, полупродуктов и каждой разновидности готовых изделий, то в системе стандарт-кост вполне допустимо вести расчет только по видам продукции, их группам, наиболее важным статьям расходов. Детализация расчетов предстоящих затрат по нормам и стандартам в разрезе мест формирования издержек может быть одинаковой.

Учет затрат по плановой (стандартной) стоимости в принципе во многом схож с учетом по нормативам расходов. В том и другом случае ведется расчет предстоящих, ожидаемых расходов, а затем выявляются и анализируются отклонения от их фактической величины. Предстоящие расходы определяют исходя из жестко заданной программы выпуска при нормативном учете и возможных вариантов – при с системе стандарт-кост. Это же относится к показателям количества и цены расхода. В standart-cost могут использоваться разные стандарты количества и цены затрат, в учете по нормативам – только тот, который в данный момент считается оптимальным.

Фактические затраты в том и в другом случае определяются в системе бухгалтерского учета исходя из фактического объема производства и продаж



и действительно имевших место расходов по количеству и цене затрат ресурсов в данном отчетном периоде времени.

Отклонения в standart-cost – это разница между плановыми и фактическими расходами, суммы которых могут быть исчислены разными способами. Величину отклонений выявляют расчетным путем.

Основные различия системы standart-cost:

– стандарт-кост – это система планирования и анализа различных вариантов затрат, в том числе из-за разной загрузки производственных мощностей, а нормативный учет – система измерения их фактической величины при фактической загрузке;

– стандарт-кост непосредственно не связан с калькулированием фактической себестоимости единицы продукции, нормативный учет начинается с калькулирования нормативной себестоимости носителя затрат и завершается составлением калькуляции фактической себестоимости единицы продукции;

– в системе стандарт-кост отклонения от норм (стандартов) затрат выявляют расчетным путем после завершения процессов производства и сбыта, в нормативном учете – с помощью первичного документирования и до начала или в процессе расходования ресурсов;

– система стандарт-кост широко используется для оценки запасов товарно-материальных ценностей, незавершенного производства и готовой продукции на складе, нормативный метод учета фактических затрат для этих целей не применяется;

– в системе стандарт-кост используется система специальных счетов для учета затрат по нормам и выявления отклонений от норм, в нормативном учете может применяться лишь один специализированный счет «Выпуск продукции», на котором выявляется сумма отклонений фактической производственной себестоимости фактического выпуска от его стоимости по учетным ценам.

В системе Standart-cost используется значительно больше норм и нормативов и выявляется больше разновидностей отклонений, чем в нормативном учете. Кроме технических и технологических норм и нормативов, которыми ограничивается нормативный учет фактических затрат и расчет затрат по нормам потребления, стандарт-кост широко использует нормативы (сметы) затрат на управление, расходов на продажу, на освоение новых видов продукции. Помимо отклонений, выявляемых в нормативном учете, стандарт-кост может определить отклонения в ценах расхода или отклонения, вызванные изменением степени использования производственных мощностей, структуры выпуска продукции, квалификационного состава работающих и т.п. Если нормативный метод ориентирован на выявление отклонений по видам продукции, работ, услуг, в системе стандарт-кост основное внимание уделяется расчету отклонений в разрезе мест затрат.

Стандарт-кост включает и анализ отклонений, в том числе по альтернативным вариантам соотношения затрат и результатов деятельности.

Здесь используют различные модели факторного анализа, экономико-математические методы.

Центральная проблема системы стандарт-кост, как и нормативного учета, – выявление, классификация и анализ отклонений. Значение информации об отклонениях, как результатах сопоставления нормативных и фактических расходов, основывается на следующем:

– информация о характере, величине, причинах и виновниках отклонений позволяет оперативно принимать экономически обоснованные решения по заранее ориентированному и целенаправленному регулированию процесса производства, дает определенный импульс для принятия решений. Уменьшение величины отклонений или их устранение свидетельствует о результатах экономического регулирования производства и его воздействии на конечные результаты;

– при оперативном выявлении отклонений рационализируется сбор и обработка информации об издержках. Отклонения характеризуют наиболее существенную с точки зрения контроля за расходами информацию, представляют собой результат фильтрации огромного количества данных о затратах на производство и реализацию продукции, избирающий только те из них, на которых должны базироваться решения по управлению.

В существующей практике Standart-cost отклонениями по прямым затратам обычно считаются экономия или перерасход в количестве расхода. При этом они условно оцениваются по твердым учетным ценам и, таким образом, стоимостный фактор в расчет не принимается. Некоторые экономисты, рассматривая стандарт-кост как средство контроля затрат в процессе производства, считают такую практику вполне оправданной, поскольку отклонения в цене материалов или ставках заработной платы не зависят от цехов и участков. Причины, их обуславливающие, являются внешними с точки зрения производства.

Такая позиция, на наш взгляд, является не последовательной. В конечном итоге затраты представляют собой оцененный расход материальных или трудовых ресурсов и зависят от количественного и от стоимостного факторов. Цеху или участку должно быть далеко не безразлично, дорогие или дешевые материалы, сырье или заготовки он расходует, потому что от этого зависят качественные показатели его работы и предприятия в целом. В случаях, когда сырье и материалы расходуются в виде смесей различного состава или изменяется состав рабочих по квалификации, отклонения по ценностному фактору находятся в определенной степени в сфере ответственности цеха или участка.

Следовательно, выявление отклонений не только по количеству, но и по цене за единицу ресурсов является необходимым для всестороннего контроля издержек производства и потому в условиях применения ЭВМ для обработки экономической информации обязательным.

Система базируется на принципе учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них:

$C_s$  – затраты стандартные (нормативные);

$C_f$  – затраты фактические;

$C_s < C_f$ .

Затраты стандартные никогда не могут быть больше фактических:

$(C_f - C_s)$ .

Чем меньше разность между фактическими и стандартными затратами ( $C_f - C_s$ ), тем выше производительность этих затрат.

В основе системы Standart-cost лежит правило Г. Гантта: Все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в затраты.

Система предполагает предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы;
- коммерческие расходы.

Схема системы Standart-cost:

1. Выручка от продажи;
2. Стандартная себестоимость;
3. Валовая прибыль (п. 1 – п. 2);
4. Отклонения от стандартов, %;
- 1 Standart – норма; cost – затраты.
5. Фактическая прибыль (п. 3 – п. 4).

Главное в системе Standart-cost – контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных норм затрат. При отсутствии такого контроля применение системы не даст эффекта.

Таким образом, компании и их руководители используют стандартную систему учета затрат как мощный инструмент контроля производственных затрат и расчета себестоимости продукции, а также управления и принятия необходимых решений.

**Организация управленческого учета по системе ABC.** Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия (activity based costing, или ABC-метод) предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей. При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы, такие, например, как логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, НИОКР, реклама и т.п.

В основе ABC-метода лежит понятие *действия* (activity), т.е. того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд и желаний потребителей. Эти действия требуют затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов бизнеса. Стоимость потребленных ресурсов включает расходы на оплату персонала, используемое сырье и материалы, работу машин и оборудования и другие факторы, обеспечивающие производственную деятельность и обслуживание внутренних и внешних потребителей и клиентов.

Сложные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятий можно представить в виде совокупности действий (операций) по выполнению функций снабжения, производства и сбыта, а также координирующую их сферу управления, работу которой также можно представить в виде совокупности определенных действий.

Каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система ABC определяет эти затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки предстоящих и имевших место затрат по местам формирования и центрам ответственности. Однако те или иные действия совпадают с деятельностью функционального подразделения предприятия лишь в случаях, когда она однородна, если это подразделение выполняет только одну функцию, например снабжения или сбыта. Большинство подразделений осуществляют разнородные функции, требующие разных расходов. Кроме того, даже однородную функцию можно разделить на ряд последовательных этапов действий, отличающихся разным уровнем затрат. ABC-метод позволяет это сделать системно. В результате менеджеры получают информацию вначале о стоимости действий (операций), а затем, при необходимости, о затратах на продукты, с производством и продажей которых эти действия связаны.

Особенно это важно для накладных расходов, непропорционально потребляемых разными изделиями, видами работ и услуг. С помощью метода ABC на изделия и другие объекты калькулирования можно прямо отнести часть накладных расходов, представив их как затраты действий цеховых и общезаводских служб, непосредственно связанных с теми или иными видами продукции.

Затраты действий являются своего рода «кирпичиками», из которых постепенно формируются расходы функций, мест затрат, центров ответственности, себестоимость полуфабрикатов и отдельных продуктов.

В отличие от традиционных методов исчисления себестоимости продукции метод ABC не учитывает затраты по периодам в разрезе отдельных наименований изделий и услуг, а, наоборот, относит на них только те издержки, которые связаны с набором действий по производству и сбыту конкретных видов продукции. Конечно, и в этом случае часть накладных расходов должна распределиться, но это будет меньшая часть, и базу их распределения можно выбрать более обоснованную.

**Преимущества ABC-метода.** ABC-метод известен специалистам еще с начала прошлого века, но применять его на практике стали недавно.

Основная причина заключалась в большом объеме счетных работ и трудоемкости учета. Ведь действий, т.е. операций производственно-хозяйственной деятельности, можно насчитать сотни и тысячи. Со временем были найдены пути укрупнения учетных признаков действий и операций, их систематизации в комплексы более высокого порядка. Первоначально ABC-метод пытались применить для повышения точности калькулирования себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Уже давно многие специалисты отмечали, что обезличенный расчет и учет общей суммы накладных расходов, даже с разбивкой их на затраты, связанные с работой оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, при распределении их пропорционально единой базе дает искаженные результаты о величине реальной себестоимости изделий и услуг, что приводит к неправильным решениям. Применение метода ABC позволяет существенно улучшить методику калькуляционных расчетов, повысить их точность и использование для целей управления.

Вместе с тем качественно новый уровень управленческих задач, информационной базой решения которых может стать ABC-метод, расширили сферу его применения. Он стал одним из важнейших методов изыскания возможностей снижения издержек изготовления и сбыта, трудоемкости и машиноемкости, повышения производительности труда и рентабельности производства, улучшения стоимостных показателей деятельности предприятия.

Часто ABC называют операционно-ориентированным методом. В отличие от группировки затрат в финансовом учете этот метод:

- представляет информацию в форме понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;
- распределяет накладные расходы в соответствии с участием их в процессах изготовления и сбыта тех или иных товаров, видов продукции и услуг;
- позволяет определить возможные пути снижения затрат и трудоемкости продукции роста, производительности труда.

Расчеты по ABC-модели позволяют получить большой объем информации для принятия управленческих решений и решения задач поставки точно в срок, управления качеством, непрерывного совершенствования производства и сбыта, реинжиниринга, бизнес-процессов.

Управление использованием ресурсов и всем бизнесом выдвигают определенные требования к составу необходимой для этого оперативной информации. К сожалению, традиционные методы учета затрат и калькуляции издержек отстали от современных методов управления бизнесом. В результате оценка издержек, их эффективности не всегда соответствует действительности, что приводит к ошибочным решениям. Концепция ABC позволяет получить более точную информацию об издержках, что обеспечивает менеджерам возможность принимать более обоснованные решения и добиваться конкурентного превосходства на рынке.

ABC – один из методов, позволяющих указать на возможные пути улучшения стоимостных параметров деятельности предприятий, достичь улучшений в их работе по показателям стоимости, трудоемкости и производительности. Кроме того, расчеты, основанные на ABC-модели, обеспечивают получение большего объема информации для принятия управленческих решений в других проблемных областях, например при выборе клиентов или в ценообразовании.

ABC характеризует функции людей, машин и оборудования и отражает уровень потребления ресурсов функциями, а также причины его изменения.

Хорошо спроектированная ABC-система позволяет избежать искажений при распределении издержек благодаря минимизации усреднения накладных издержек, столь характерного для традиционных систем бухгалтерского учета. ABC-метод устраняет эти искажения, давая возможность определять реальную стоимость процессов, услуг, продукции. Одновременно он позволяет учитывать и некоторые другие специфические затраты, например на освоение производства, повышение качества продукции, послепродажное обслуживание покупателей и др.

ABC является методом, на основе которого осуществляется управление деятельностью предприятия. Хотя существуют общие принципы управления, в нем много индивидуального, специфического для каждого предприятия. Методы управления, в том числе и ABC, должны учитывать эту специфику.

Одна из основных целей внедрения ABC-моделей заключается в получении максимально точной информации о себестоимости продукции или расходах, связанных с определенным клиентом или сектором рынка. Исходя из этого производится более дифференцированная группировка издержек, которые могут быть прямо отнесены на избранный объект калькулирования. Относительно них организуется схема документооборота и механизм сбора информации, близкие к традиционным. К этой группе, как правило, относятся прямые затраты на материальные ресурсы и рабочую силу. Относительно прочих затрат определяется их принадлежность к какому-то действию, связанному как непосредственно с производством, так и с закупками, обслуживанием и управлением. Первоначально определяются затраты в разрезе действий, для чего в рамках существующего документооборота выдвигаются дополнительные требования к оформлению первичных документов, отражающих расходы предприятия. В них указывают наименование или кодовое обозначение действий или функций.

В целом ABC-метод следует рассматривать как инструментальное средство, позволяющее достаточно точно произвести оценку стоимости операций, процессов и результатов действий в разрезе видов продукции и услуг, а также групп поставщиков и каналов продаж.

**Этапы внедрения ABC.** Механизм внедрения ABC-метода обычно включает следующую последовательность этапов разработки и внедрения.

1. Формирование и утверждение реестра и классификатора действий.
2. Выбор и утверждение драйверов для каждого действия.
3. Формирование и утверждение требований к первичным документам.

4. Оформление первичных документов в соответствии с требованиями АВС.

5. Сбор и группировка информации о затратах по каждому процессу в единый стоимостной комплекс.

6. Расчет ставок драйверов (носителей затрат) в разрезе действий (функций).

7. Отнесение затрат по процессам на объекты (например, продукты) в соответствии с объемами потребленных действий.

8. Калькуляция затрат на объекты.

– Существуют два основных варианта реализации АВС-модели:

– посредством внедрения специальной ежемесячной отчетности, отражающей результаты группировки затрат по функциям, и расчетов на основе этой группировки. Отчетность используется для внутреннего управления предприятием;

– внедрение АВС-модели в рамках действующей системы бухгалтерского учета. Для этого используют дополнительную подсистему счетов. В действующем плане счетов бухгалтерского учета это могут быть счета от 30 до 39 без прямой корреспонденции со счетами 20-29. Контроль правильности отражения информации в блоке учета затрат по процессам производится посредством использования счетов-зеркал.

При использовании специальной отчетности на основе первичных документов и расчетов наряду с обозначением вида и места затрат указывают обозначение кода (шифра) функции или процесса их потребления. Прямые затраты относят на изделия, полуфабрикаты и услуги прямо. Общие косвенные расходы дополнительно группируют по указанным признакам функциональной принадлежности. Не исключается и вариант выборочного расчета или объединения общих затрат однородных по назначению мест издержек, однако эти способы дают менее точные результаты.

Второй метод менее разработан и апробирован на практике. Он требует, чтобы дополнительные счета управленческого учета позволяли получать информацию о величине затрат по процессам снабжения, производства, сбыта и обслуживающим их функциям маркетинга, технического обеспечения и обслуживания. Внедрение этого варианта обеспечивает ряд преимуществ:

– уменьшаются трудозатраты, связанные с дублированием информации о затратах в двух параллельных системах;

– за счет первичного контроля (при принятии информации к учету) и последующего контроля (посредством специальных сопоставлений контрольных показателей) обеспечивается достаточный уровень точности учетных данных;

– упрощается процедура и увеличивается быстрота обработки информации и получения необходимых отчетов.

Таким образом, ABC – Activity Based Costing – функциональный учет затрат, т. е. учет затрат по типам работ, в зависимости от их участия в выпуске продукции:

- Unit level (штучная работа);
- Batch level (пакетная работа);
- Product level (продуктовая работа);
- Facility level (общехозяйственные работы).

Затраты Unit level, Batch level, Product level являются прямыми, а Facility level – косвенными. Для учета и распределения косвенных затрат используются различные алгоритмы.

Этапы учета затрат:

1. Полный подсчет затрат — все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость.

2. Расчет кост-драйверов (коэффициентов потребления каждого ресурса).

3. Определение себестоимости = произведение себестоимости единицы выхода работы и кост-драйвера = «сумма работ».

Преимуществом данного метода является то, что:

1. Метод ABC рассматривает затраты с точки зрения не только себестоимости конечных продуктов, но и как расходы на работу, выполнение определенных функций и действий. Это создает дополнительные возможности для контроля затрат теми, кто их осуществляет.

2. Метод ABC позволяет более эффективно управлять накладными расходами, поскольку создает возможность для анализа причин возникновения затрат в рамках предприятия.

3. Метод ABC позволяет более точно оценить не только рентабельность отдельных видов продукции, но и выгодность клиентов, сегментов рынка, каналов сбыта.

4. Метод ABC достаточно сложен и допускает определенные условности в применении. Его использование и особенно замена им традиционных методов группировки затрат в управленческом учете должны быть экономически и методологически обоснованными.

## **2.2 Основные компоненты системы управленческого учета в организации**

Для организации и ведения управленческого учета на предприятии необходима классификация процессов и технологий в соответствии с систематикой управленческого учета.

В соответствии с международной практикой *базовыми компонентами* системы управленческого учета и анализа на предприятиях *являются:*

- учет и управление затратами;
- разработка оценочных и сравнительных показателей деятельности;
- планирование оперативной производственной, финансовой и инвестиционной деятельности (включая бюджетирование).



В систему управленческого учета и анализа включают также прогнозирование внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на деятельность предприятия, а также составление управленческой отчетности.

### **1. Система учета и управления затратами**

Система учета и управления затратами дает руководству организации:

- 1) информацию о том, где, когда и в каких объемах расходуются ресурсы организации;
- 2) прогноз изменения расходования ресурсов организации при изменении параметров и условий деятельности организации;
- 3) возможность на основе полученной информации обеспечить максимально высокий уровень отдачи от использования ограниченных ресурсов.

Система учета и управления затратами должна учитывать внешние требования в части налогового законодательства, согласоваться с корпоративными принципами, а также опираться на стандарты функциональной деятельности. Последнее особенно значимо для производственных предприятий, так как расчет производственной себестоимости связан с особенностями технологических процессов. Это справедливо и для операционной себестоимости в торговом бизнесе.

### **2. Система показателей деятельности**

Показатели деятельности лежат в основе планирования работы подразделений и делегирования ответственности на предприятии. Для реализации соответствующих управленческих функций менеджерами всех уровней, необходимы правила делегирования полномочий, правила распределения ответственности в структуре управления организаций. При этом важность рассматриваемой подсистемы не зависит от принятого подхода к построению системы управления (иерархического, дивизионного или матричного).

Чем сложнее управленческая структура, тем большее значение имеет правильный выбор системы показателей деятельности, правильное функционирование системы, то есть своевременное определение показателей и эффективность их с точки зрения отражения задач, стоящих перед каждым подразделением.

### **3. Система долгосрочных и текущих бюджетов**

В рамках формирования долгосрочных и текущих (стратегических и оперативных) бюджетов производится оценка планируемых доходов и расходов и сравнение их с фактическими доходами и расходами.

### **4. Система управленческих отчетов**

Система управленческих отчетов отражает принятую практику управления организацией. Руководству высшего уровня рекомендуется представлять наименее подробные отчеты. По мере движения вниз по управленческой структуре отчеты предлагается делать более детализированными, но их область охвата должна сужаться. Объем информации, предоставляемый для анализа руководителю каждого подразделения, должен быть для всех примерно одинаковым.

В целях распределения ответственности по иерархическим уровням организации рекомендуется использовать понятие центров затрат. В результате возникает совокупность бюджетной подсистемы, подсистемы управления через центры затрат и системы, в которой через систему взаимосвязанных показателей объединяется деятельность подразделений компании.

### **2.3 Основные процессы, обеспечивающие формирование и функционирование системы управленческого учета**

Поскольку в каждой организации можно выделить несколько различных бизнес процессов, для каждого направления хозяйственной деятельности обычно формируются специальные, присущие только ему формы управленческой отчетности, управленческих данных и моделей, а, следовательно, и специализированная форма управленческого учета. При этом в каждой организации есть и общий управленческий учет, стандартная управленческая отчетность и показатели деятельности. В качестве примеров специализированных сфер применения управленческого учета в зависимости от бизнес-процессов можно привести следующие: закупки, складирование, производство, продажи, управление финансовыми инструментами, управление инвестициями, управление транспортными потоками, холдинговое управление.

Среди *основных процессов*, реализация которых лежит в сфере деятельности экономиста-специалиста по управленческому учету, формирующих базу системы управленческого учета и анализа, можно выделить следующие:

#### **1. Идентификация, измерение и накопление данных**

Процесс идентификации заключается в определении, классификации и оценке хозяйственных операций и других экономически значимых событий с целью последующего отражения соответствующей информации в системе управленческого учета.

Процесс измерения предусматривает представление данных о хозяйственных операциях, других произошедших или потенциально возможных экономически значимых событиях в количественном выражении. Такое представление может основываться и на оценочных расчетах.

Под накоплением понимается упорядоченное и последовательное отражение и классификация хозяйственных операций и других экономически значимых событий в соответствующих учетных регистрах.

#### **2. Анализ, подготовка и интерпретация информации**

Процесс анализа информации предполагает определение круга пользователей и задач для реализации отчетной деятельности, а также выявление взаимосвязи этой деятельности с другими экономически значимыми событиями и ситуациями. *Цель процесса* – предоставление более адекватной отчетной информации.

Подготовка и интерпретация учетных и/или плановых данных сводятся к согласованию этих данных по определенным признакам. *Цель* –

предоставление логически связанной и обоснованной информации, включающей, если это уместно, аналитические и прогнозныe заключения.

Экономистам рекомендуется интерпретировать в разрезе различных аналитических систем все возможные виды внутренней и внешней информации об организации (например, ее клиентах и ресурсах) и ее деятельности (направлениях бизнеса); сообщать о влиянии, которое поступающая или планируемая информация может оказать на работу компании; делать заключение о значимости и достоверности данных.

### **3. Разработка и технологическое внедрение информационной системы**

В современном управленческом учете широко используются информационные технологии, что предполагает создание на предприятии информационной системы для целей управленческого учета, соответствующей запросам руководства предприятия, его владельцев и акционеров.

***В ходе конструирования и разработки полноценной информационной системы управления необходимо реализовать следующие задачи:***

определить результаты, которые пользователи должны получать из системы;

указать, какие данные необходимо вводить в систему для получения требуемых результатов;

разработать требования к системе обработки, преобразующей данные на входе в информацию на выходе;

обеспечить управление и безопасность на уровне баз данных.

Для обеспечения отбора, накопления, передачи, анализа и сохранности информации необходимо применять современные методики и оборудование. Поэтому экономисты – специалисты в области управленческого учета или члены команды по внедрению управленческого учета должны владеть современными информационными технологиями и автоматизированными методиками ведения учета для их применения в обработке и управлении информацией. Например:

1) программное обеспечение (приложения), реализующие основные учетные функции и управление базами данных, методы финансового планирования и принятия решений, такие как модели оптимизации использования активов и распределения ресурсов;

2) сетевые и коммуникационные системы.

### **4. Администрирование системы управленческого учета**

Администрирование включает в себя разработку и поддержание эффективной и рациональной системы организации управленческого учета.

***Эта система обеспечивает постановку и решение следующих вопросов:***

1) распределение обязанностей по ведению управленческого учета;

2) обеспечение согласования системы ведения счетов с другими операциями;

3) делегирование полномочий и решение вопросов, касающихся централизации или децентрализации учета;

4) наем, обучение и повышение квалификации персонала на различных участках ответственности;

5) разделение обязанностей;

6) другие административные функции специалистов, ответственных за ведение управленческого учета, включают разработку и поддержание:

учетной политики и должностных инструкций всех лиц, связанных с ведением всех форм учета;

рентабельной программы управления учетными регистрами (счетами, первичными документами и их атрибутами, базами данных, журналами, книгами и др.).

### ***Факторы, оказывающие влияние на организацию системы управленческого учета в организациях***

В зависимости от целей долгосрочного развития организации и стратегии по их достижению, а также информационных потребностей менеджеров различных уровней и направлений, построение системы управленческого учета в различных организациях имеет свои особенности.

Среди **ключевых факторов**, обуславливающих особенности построения системы управленческого учета в организациях, можно назвать следующие:

1) особенности нормативно-правового регулирования деятельности организации;

2) характер деятельности (производственная сфера, торговля, выполнение работ, оказание услуг);

3) масштаб деятельности (операций);

4) организационная структура о (отдельное предприятие, консолидированная группа и т.д.);

5) внутренние стандарты деятельности (стандарты корпоративного управления, стандарты качества);

6) наличие и характеристики систем информационного обеспечения для целей управления (например, программное обеспечение, позволяющее создавать большие базы данных и управлять интегрированной базой данных).

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Охарактеризуйте системы управленческого учета?

2. Кто является ключевыми пользователями управленческого учета?

3. Что включается в понятия задачи управленческого учета?

4. Какие основные компоненты системы управленческого учета в организации?

5. Какие проблемы могут возникать при внедрении и использовании системы директ-костинга?

6. Какие критерии следует использовать для оценки рентабельности продукции и ее вклада в результаты хозяйственной деятельности в следующих производственных ситуациях:

а) производственные ресурсы имеются в достаточном количестве и нет дефицита в мощностях для отдельных производств и всего предприятия;

б) мощности всего предприятия загружены, но один производственный фактор используется не полностью;

в) на предприятии, выпускающем несколько видов продукции, имеется много узких мест и ограниченные возможности использования более одного производственного фактора.

7. Дайте определение стандарт-коста и поясните его.

8. Как определить финансовый результат продаж в системе стандарт-коста?

9. Назовите по крайней мере два плюса и два минуса системы стандарт-коста.

10. Какими представляются вам возможности улучшения и дальнейшего развития стандарт-коста?

11. Почему при использовании метода ABC калькуляции себестоимости продукции получаются более точными?

12. Как оценивают выгодность покупателей в системе ABC?

13. Чем отличаются два основных варианта реализации ABC-модели на практике?

14. Возможно ли использование ABC-системы на базе бухгалтерского учета российских предприятий?

15. Какие основные процессы, обеспечивающие формирование и функционирование системы управленческого учета?

16. Какие факторы, оказывают влияние на организацию системы управленческого учета в организациях?

### **Тесты:**

**1. Составление финансовых документов (отчетов) является целью:**

а) финансового учета;

б) налогового учета;

в) управленческого учета.

**2. Единой унифицированной системы, управленческого учета не существует вследствие того, что:**

а) правительство только готовит соответствующие законы;

б) правила и способы ведения управленческого учета не регламентируются жестко и определяются администрацией;

в) бухгалтерский учет применяется только на крупных предприятиях, поэтому его можно не унифицировать.

**3. Не является сферой управленческого учета:**

а) учет производственных затрат;

б) исчисление и контроль себестоимости продукции;

в) предоставление отчетных данных внешним пользователям.

**4. В финансовом учете не используются:**

- а) оперативные и краткосрочные данные;
- б) данные о величине и составе затрат на производство продукции (работ, услуг);
- в) о себестоимости продукции используются в финансовом учете.

**5. Основной целью управленческого учета является:**

- а) обеспечение информацией внешних пользователей;
- б) обеспечить информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей;
- в) создание внутренних отчетов на предприятии.

**6. Главная отличительная черта управленческого и финансового учета состоит в том, что:**

- а) на выходе получается различная отчетность;
- б) различные измерители;
- в) разные объекты анализа.

**7. Внутренние аналитические отчеты, подготавливаемые бухгалтером предприятия используются:**

- а) налоговыми органами;
- б) руководителями самой фирмы;
- в) внутренними подразделениями предприятия.

**8. В управленческом учете смета делается для:**

- а) планирования будущих хозяйственных операций;
- б) учета текущих операций;
- в) составления отчетов.

**9. Запись бухгалтерской информации внутри фирмы может осуществляться:**

- а) обязательно опираясь на систему двойной записи;
- б) не опираясь на систему двойной записи;
- в) произвольно.

**10. Информация, собираемая по подразделениям фирмы не может быть отражена:**

- а) в различных единицах измерения;
- б) в стоимостной оценке;
- в) в натуральной оценке.

**11. Система стандарт-коста предназначена для:**

- а) учета фактической себестоимости продукции;
- б) контроля затрат в ходе их осуществления;
- в) выявления и анализа отклонений фактических затрат от предусмотренных по нормативу.

**12. Нормативы затрат в стандарт-косте могут быть установлены:**

- а) по результатам выполнения подобной работы в прошлом;
- б) на основе детального инженерного изучения каждой операции;
- в) с применением всех вышеуказанных методов.

**13. В системе стандарт-коста объем производства часто выражается в нормо-часах, а не в натуральных единицах. Это вызвано:**

- а) желанием снизить трудоемкость учета;
- б) необходимостью обеспечить сопоставимость затрат по видам продукции с разными единицами измерения;
- в) потребностями калькулирования себестоимости на основе стоимости машино-часа работы оборудования

**14. Стандарт-кост в первую очередь предназначен для:**

- а) управления затратами;
- б) установления цен и ценовой политики;
- в) подготовки и составления финансовой отчетности.

**15. В основе ABC-метода лежит группировка затрат:**

- а) по видам продукции и услуг;
- б) по функциям производства и сбыта, видам работ;
- в) по центрам ответственности.

**16. Главное назначение ABC-метода:**

- а) повысить точность калькулирования себестоимости продукции;
- б) усилить возможность управления затратами;
- в) проверить правильность ведения учета затрат и результатов деятельности предприятия.

**17. Оценку выгодности тех или иных покупателей и клиентов целесообразнее всего производить на основе данных:**

- а) управленческого учета;
- б) бухгалтерского (финансового) учета;
- в) метода ABC.

**18. ABC-метод может быть разработан и внедрен:**

- а) только на основе счетов бухгалтерского учета;
- б) только на основе показателей и счетов управленческого учета;
- в) без использования счетов финансового и управленческого учета, посредством составления специальной отчетности.

## ЛЕКЦИЯ 3. ВЗАИМОСВЯЗЬ СТРАТЕГИЧЕСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

3.1 Цели и задачи стратегического управленческого учета

3.2 Концептуальные подходы к организационно-методическому обеспечению стратегического развития предприятий

3.3 Информационное обеспечение стратегического управленческого учета

### 3.1 Цели и задачи стратегического управленческого учета

В мировой практике инструменты стратегического управленческого учета начали формироваться в конце XX века, что было связано с совершенствованием учетных технологий и зарождением дисциплины – стратегический менеджмент. Ученые утверждали, что стратегический управленческий учет возникающая сфера, границы которой строго не определены и расплывчаты.

В настоящее время сформулированы следующие определения: «Стратегический управленческий учет – это форма управленческого учета, при которой основной акцент делается на информации, связанной с внешними факторами, влияющими на фирму. Однако наряду с этими надлежащее внимание уделяется и внутренней информации (в том числе и нефинансовой)».

Стратегический управленческий учет – управленческий учет в контексте бизнес стратегий, которые планируется внедрять или которые уже внедрены в организации. Стратегический управленческий учет, как средство для обеспечения информацией, необходимое для того, чтобы поддерживать стратегические решения в организации. Стратегические решения обычно являются долгосрочными, и оказывают значительное воздействие на организацию. Хотя стратегические цели могут включать в себя внутренний элемент, они также должны включать в себя и внешний.

Из приведенных выше определений следует, что целый ряд авторов, считает, основным акцентом при определении стратегического управленческого учета является его внешняя ориентация.

Диалектика взаимосвязи управленческого учета и стратегического развития в разных направлениях рассматривалась многими авторами. Большинство отечественных специалистов в предмет стратегического управленческого учета включали задачи, связанные с планированием, и проводили математическое изучение взаимосвязанности затрат.

До сих пор не сформировано соответствующее организационно-методическое обеспечение стратегического управленческого учета, инструменты которого позволяют формировать информацию, необходимую для обеспечения стратегического развития предприятий, возникает необходимость в обосновании показателей для целей стратегического управления.

Общим для всех существующих подходов является представление *о роли и месте стратегического управленческого учета* в процессе



стратегического управления. Везде он рассматривается как связующее звено между процессом стратегического развития и общим учетным процессом. Указанный тезис может быть использован в качестве основы для построения рассматриваемой концепции стратегического управленческого учета.

С точки зрения содержательного подхода следует отметить, что в экономической литературе, как правило, достаточно много говорится о взаимодействии управленческого учета со стратегическим развитием и управлением, однако нет четких определений данных понятий. Задачей исследования является выделение таких функций, как стратегическое развитие и управленческий учет, анализ их эволюции и выявление основных принципов их реализации и взаимодействия.

*Основная задача стратегического развития предприятий* – обеспечение равновесия во взаимоотношениях предприятия с внешним окружением. Учитывая нестабильность такого равновесия, необходимо динамичное и активное развитие предприятия с учетом влияния внешних и внутренних изменений. Исходя из зарубежных и отечественных исследований в данной области, выделим следующие этапы формирования стратегии развития для предприятий:

1. Анализ макроэкономических показателей. В рамках этого этапа производится анализ всех экономических факторов, которые могут оказать влияние на принятие решения о направлении развития предприятия, целях и задачах, подходах к их достижению и характеристики системы сбалансированных показателей.

2. Анализ социо-культурных показателей и факторов. Происходит оценка общественных факторов и изменений внешней среды.

3. Анализ нормативного регулирования. В рамках, которого рассматриваются все текущие и перспективные изменения в нормативном законодательстве предприятий.

4. Анализ технологических факторов. Предполагает оценку технологических факторов предприятий, способных оказать влияние на сферу деятельности, средств обработки данных и совершенствования системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учета.

5. Определение системы сбалансированных показателей для развития предприятий. Принятие решения о показателях развития должно касаться следующих вопросов, по каким показателям предприятие планирует достичь максимально возможное значение по итогам следующих 5-10 лет, какие показатели являются ограничивающими, какие направления развития (клиентские и географические сегменты, продукты, внутренние процессы, технологии) являются приоритетными.

6. Формирование целей и обоснование задач стратегического развития предприятий. Установка цели, является отражением предназначения предприятия, с учетом интересов акционеров, работников, клиентов и других заинтересованных лиц. Цель дает представление о том, для кого и каким образом организация стремится заработать прибыль. На основании определенных руководством показателей стратегического развития

вырабатываются и утверждаются задачи. Эти этапы опираются на *принципы* стратегического развития:

- Обоснованный и сознательный выбор целей и стратегии развития
- Постоянный поиск новых форм и видов услуг для повышения конкурентоспособности
- Обеспечение соотносительности между управляющей и управляемой подсистемами предприятия
- Индивидуализация стратегии.

Рассмотрев этапы и принципы стратегического развития, следует обратиться к основным функциям управленческого учета:

- Обеспечение всей необходимой информацией
- Контроль и планирование
- Анализ и прогнозирование
- Формирование базы стратегического управленческого учета – Выбор эффективных путей стратегического развития. Установим их взаимосвязь, которая отображена на рисунке 4.



Рисунок 4- Информационная взаимосвязь стратегического развития и управленческого учета

В основе экономического обоснования решений находятся такие экономические категории, как затраты, выручка от продаж, прибыль. Затраты всегда являются объектом пристального внимания, поскольку они отражают денежную оценку приобретения и расходования ресурсов. Стремления любой организации сводятся к снижению затрат, а чтобы их снизить, необходимо правильно измерить. Затраты можно рассматривать с учетом разных точек зрения, каждая из которых порождает свой признак классификации. В учете используется традиционная классификация затрат, используемая для расчета себестоимости.

Для принятия управленческого решения ее не достаточно, поскольку невозможно определить какие затраты будут прямыми, а какие косвенными на долгосрочную перспективу, так как на релевантном уровне могут возникнуть условные затраты. В основе экономического обоснования

управленческих решений должны быть использованы как финансовые, так и нефинансовые показатели, то есть показатели стратегического управленческого учета.

Следовательно, необходима такая классификация, которая будет находиться во взаимосвязи с направлениями стратегического развития. Один из вариантов подобной классификации представлен на рисунке 5.



Рисунок 5 - Взаимосвязь затрат управленческого учета с направлениями стратегического развития

Согласно данной классификации отчет предоставленный руководству должен содержать данные о затратах в разрезе каждого вида работ и услуг предприятий.

В тоже время отчет должен содержать информацию о том, что способствовало изменению, какие процессы оказали влияние: внутренние или внешние. Полученная информация позволяет определить динамику затрат и сопоставить ее с динамикой объема перевозимых грузов или пассажиров, дает возможность сопоставить затраты, цены, тарифы и соответственно при составлении стратегического плана развития принять решение о продолжении или прекращении оказания данного вида услуг или работ.

Обобщив все вышеизложенное, следует сделать вывод, что стратегическое развитие – это процесс организации эффективной деятельности предприятия, на основе данных стратегического управленческого учета.

В свою очередь, стратегический управленческий учет – это информационное обеспечение стратегических решений на основе системы сбалансированных показателей, отражающих динамику экономических изменений и обеспечивающих возможности перспективной адаптации предприятий к внешней среде.

Для практического внедрения стратегического управленческого учета на предприятии необходимо формирование системы сбалансированных показателей, представленных в отчетной документации, а также анализ и оценка достигнутых результатов, которая удовлетворит потребности, связанные с исполнением стратегических целей.

### **3.2 Концептуальные подходы к организационно-методическому обеспечению стратегического развития предприятий**

По мнению аналитиков – как отечественных, так и зарубежных, российский рынок вступил в ту стадию, когда отсутствие разработанной стратегии мешает предприятиям. Предприятия подошли к пониманию того, что необходима разработанная долгосрочная стратегия, которая может быстро изменяться с учетом влияния внешней среды. Рассматриваемая стратегия может быть разработана только на основе полной и достоверной информации, которую может предоставить финансовый и управленческий учет. Новая управленческая система позволит: – понять структуру процесса выработки стратегии; – разобраться в новом методическом инструментарии, используемом при анализе и выборе стратегии; – выбрать и спроектировать систему сбалансированных показателей, которая позволит достигнуть установленных целей.

Особое место отводилось выработке долгосрочных принципов принятия и обоснования решений, определяющих стратегическую эффективность функционирования предприятия. Однако для решения проблемы необходим, ряд дополнительных предпосылок, в частности, организация управленческого учета как системы сбалансированных показателей, которая обеспечивает возможность получения необходимой информации и позволяет адаптироваться предприятию к различным изменениям.

Стратегии единой для всех предприятий не существует, т.е. процесс выработки стратегии должен быть уникален. В то же время есть некоторые основополагающие моменты, позволяющие говорить об обобщенных принципах выработки стратегического развития.

Стратегическое развитие трактуется так же, как корпоративное или долгосрочное планирование. Рассмотренные определения, не дают четкого представления о сущности и содержании стратегического развития. Для их уточнения необходимо подробнее ознакомиться с особенностями самого процесса стратегии, в рамках которого решаются четыре основные задачи: адаптация к внешней среде, распределение ресурсов, внутренняя координация и формирование стратегической организационной культуры.

Масштабы стратегического развития характеризуют три элемента:

- 1) глобальная цель предприятия;
- 2) ориентация в будущее;
- 3) внешние неконтролируемые факторы.

Процесс стратегического развития включает три этапа:

- 1) определение текущего состояния предприятия и внешней среде;

2) разработка прогнозных показателей;

3) перечень действий и мероприятий, осуществление которых в реальном режиме позволит трансформировать предприятие и ее текущее состояние в состояние прогноза.

Рассмотренные этапы универсальны и могут быть использованы в стратегическом управлении предприятий любых видов экономической деятельности. Схема процесса стратегического развития представлена на рисунке 6.

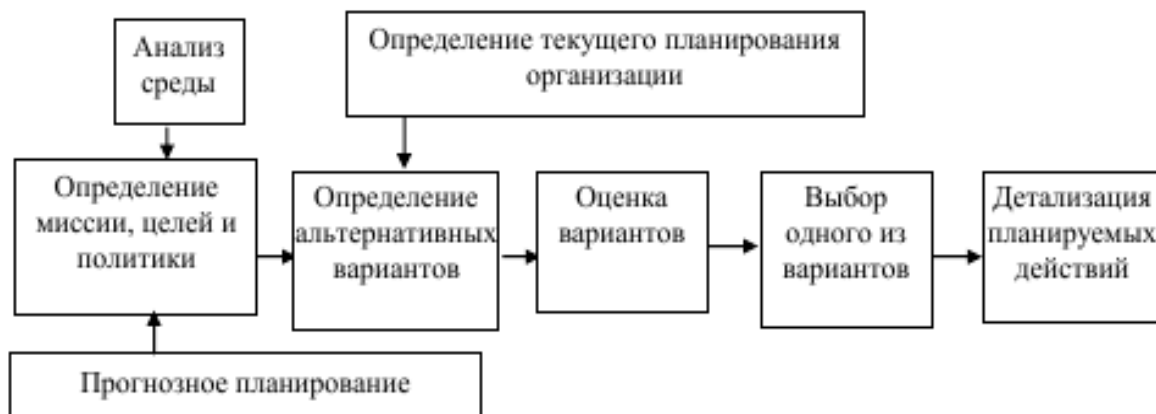


Рисунок 6 - Структурная схема стратегического развития

Важным является определение достоинств и недостатков социально – экономического положения самого предприятия, причем наиболее сложным при этом является разработка прогнозов его деятельности применительно к будущему, перспективному временному периоду, значительную роль в котором играют результаты анализа внешней среды. Для того чтобы более подробно оценить процесс стратегического развития предприятий, следует рассмотреть его основные этапы рисунке 7.

Стратегические планы требуют корректировки на основе данных стратегического управленческого учета, причем, это усложняется при формировании всей стратегии развития предприятия, поскольку общая стратегия должна подразделяться на ряд под стратегий рисунке 7.

При этом необходимо, чтобы, и разрабатываемые под стратегии были согласованны между собой и не противоречили друг другу.

Система стратегического управленческого учета должна быть направлена на контроль, отслеживание и обеспечение согласованности в процессе выполнения стратегических планов.



Рисунок 7 – Последовательность этапов процесса стратегического развития на предприятии

Определившийся таким образом подход к формированию методологии позволил осуществить выбор модели стратегического управления. Несмотря на различия, в этих моделях много общего, в них выделяются три стадии процесса управления: стратегическое планирование; внедрение стратегии; оценка стратегии и мониторинг.

Однако данные модели не дают представления об информационных истоках стратегического управления и не обеспечивают взаимосвязь системы управления с системой управленческого учета.

Для более правильной реализации принципов стратегического управления следует обратить внимание на один из инструментов стратегического управления: а именно систему **управленческой документации**.

**Система управленческой документации** способствует формированию организационно-методического обеспечения по разработке и реализации стратегии предприятия, накапливает информацию, необходимую для принятия решений. То есть таких, которые принимаются на предприятии раз в году. Эти решения определяют общую стратегию предприятия, стратегии его секторов и функциональные стратегии подразделений. Классификация данных решений по частоте их принятия, является методически трудной задачей. На рисунке 8 представлены управленческие решения, которые классифицируются как повторяющиеся, накапливающиеся в системе информации.

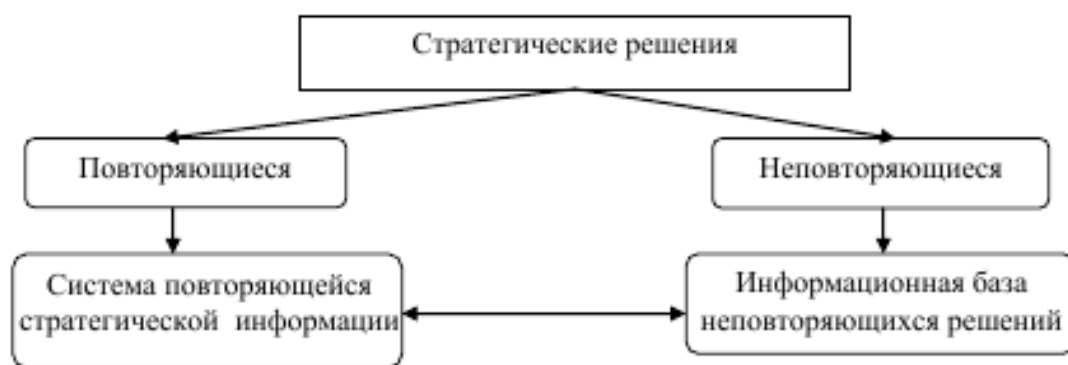


Рисунок 8 - Типы стратегических решений и система информации

В данном подходе вводится понятие о портфеле деятельности предприятия. *Под портфелем деятельности предприятия* следует понимать основной набор направлений его деятельности. На высшем уровне управления принимаются решения по стратегии развития предприятия, определяющие профиль его деятельности и направления развития предприятия на долгосрочный период. Стратегия развития определяет, как будет окончательно выглядеть портфель деятельности предприятия, либо в каких областях он будет присутствовать, в каком периоде.

Информация, необходимая для успешной реализации всех направлений стратегического развития предприятий, как основной, так и вспомогательной. По этой причине основные и вспомогательные направления необходимо группировать в стратегические виды деятельности предприятия, правильная реализация которых обеспечивает предприятию возможность его развития, для которого определяющую роль играет управленческий учет.

### 3.3 Информационное обеспечение стратегического управленческого учета

Для большинства предприятий актуальным является вопрос о том, чтобы общая стратегия их развития согласовывалась со всеми уровнями управления внутри предприятия, т. е. для каждого из подразделений которые могли бы конкурировать на различных рынках. Конкурентные стратегии разрабатываются для того, чтобы получить устойчивые преимущества в отношении определенных услуг.

В процессе анализа конкурентных стратегий должны быть использованы показатели стратегического управленческого учета, направленные, на анализ конкурентов, прибыльности потребителей и продуктов, должно быть выявлено приведет ли горизонтальная или вертикальная интеграция к увеличению дохода; должны быть выделены проблемы трансфертного ценообразования; и проведены определение и анализ центров ответственности на предприятии: затрат, выручки/доходов, прибыли, инвестиций. Необходимо, чтобы стратегическое планирование производилось таким образом, чтобы отдельные под стратегии и интересы отдельных подразделений были согласованы друг с другом.

Таким образом, достижение согласования целей больших предприятий это очень тяжелый процесс, который требует серьезного сосредоточения на ключевых стратегических вопросах на каждом уровне управления. Необходимость целевого отбора показателей, которые характеризовали бы эффективность работы на всех уровнях управления и были бы согласованны с общей стратегией бизнеса, является основной целью системы формирования стратегического управленческого учета для предприятий. Именно в этом заключается основная взаимосвязь между стратегическим планированием и стратегическим управленческим учетом. Поскольку данная диалектическая взаимосвязь существует, следовательно, возникает и достаточно большое количество проблем.

Во-первых, это разное толкование сущности стратегического управленческого учета. Сколько авторов, столько и мнений, некоторые отражают только форму проявления, а не экономическую сущность. Для того чтобы повысить адаптивность, необходимо объединить мнения и определить общую суть.

Во-вторых, состав показателей окончательно не определен. Для принятия стратегического решения состав показателей должен быть выделен по целевым установкам, в одном временном режиме.

В-третьих, окончательно не определены требования стратегического управленческого учета к качественным характеристикам показателей необходимых для принятия стратегических управленческих решений, в целях повышения их эффективности.

В-четвертых, достаточно не обоснованы методы расчета соответствующих показателей на основе требований инновационного развития предприятия.

Таким образом, на основании проведенного обзора, можно сделать вывод о том, что стратегический управленческий учет является комплексным направлением, формой управленческого учета, ориентированной на процесс принятия долгосрочных (стратегических) решений, в рамках которой предполагается тщательный анализ внешней среды, причем при проведении данного анализа должны быть не только учтены стратегическая позиция предприятия на рынке дифференциация продуктов, но и построена полная цепочка ценностей рассматриваемого предприятия.

На основе анализа можно выделить общие характеристики стратегического управленческого учета:

1. Включение внешней информации о конкурентах.
2. Взаимосвязь между стратегической позицией, выбранной предприятием, и ожидаемым акцентом на управленческий учет в соответствии со стратегическим позиционированием.
3. Достижение конкурентных преимуществ путем анализа способов уменьшения затрат или усилением дифференциации продуктов производства посредством использования связей в цепочке ценностей и оптимизацией носителей затрат.



Роль стратегического управленческого учета состоит так же в том, чтобы сформулировать стратегические задачи и стратегические цели действий на основе конкретных показателей.

Поскольку план стратегии должен быть разработан и внедрен конкретным предприятием, то его организационная структура оказывает значительное воздействие на тот путь, по которому будет развиваться и внедряться стратегический план. Большинство предприятий в настоящее время функционируют в быстро меняющихся условиях внешней среды, и, следовательно, наиболее подходящей организационной структурой для них является та, которая может быстро адаптироваться к изменениям во внешней среде. К сожалению, в ряде случаев предприятия оказываются неспособными к быстрым структурным изменениям и, следовательно, поддерживают устаревшую организационную структуру, которая в настоящее время не подходит для текущих стратегических нужд, в результате чего они могут испытывать стратегические неудачи.

Таким образом, роль стратегического управленческого учета состоит в обеспечении достоверной и своевременной информацией руководителей предприятия для выполнения их целей, направленных на управление и контроль за производственно-хозяйственной деятельностью, в интересах их владельцев и других групп заинтересованных лиц. После разработки стратегических планов наступает момент их внедрения. На данном этапе роль стратегического управленческого учета определяется в отслеживании и контроле за достижением поставленных целей и обеспечении возврата к стадии принятия решений. Такие возвраты необходимы для того, чтобы скорректировать принятие решения и вернуться на путь, необходимый для достижения целей, или для того, чтобы их изменить (усовершенствовать), когда это необходимо, при изменении внешних и внутренних условий функционирования.

При этом важным является то, что метод контроля должен соответствовать особенностям стратегии, которая внедряется в настоящее время. Система контроля должна быть ориентирована на каждую конкретную стратегию развития.

Многие предприятия на практике используют методы документального и финансового контроля. При этом проводится инвентаризация имущества организации, что не всегда отвечает интересам инвесторов и собственников. Поскольку стратегическое управление, как было определено ранее, характеризуется многократно повторяющимся механизмом анализа, планирования и контроля, то стратегический управленческий учет, как поддерживающая учетная система, также может быть описан в этих терминах.

Таким образом, процесс стратегического управленческого учета, включает в себя не просто учет, как таковой, а также процессы анализа, планирования и контроля, что полностью соответствует управлению и планированию. Следует отметить, что рассмотрение стратегического управленческого учета с точки зрения тех же направлений, что и стратегического управления, является очень удобным. Такой подход

обеспечивает согласование между стратегическим управлением и системой (в нашем случае стратегический управленческий учет), которая его поддерживает. Однако, хотя теоретически представляется очень удобным подразделить стратегическое управление на три процесса, однако на практике достаточно сложно отделить один процесс от другого, поскольку они могут быть тесно взаимосвязаны.

Рассмотрим роль управленческой информации при анализе деятельности предприятия. Целью стратегического анализа является – установить в каком состоянии находится процесс развития в настоящий момент. Кроме того, анализ должен дать уверенность в том, что поставленные перед предприятием стратегические цели являются реалистичными и отчетливыми.

Поскольку стратегия развития предприятий тесно связана с внешними условиями, в которых функционирует организация, то стратегический анализ в первую очередь должен быть сконцентрирован на долгосрочных целях и внешних условиях, в которых действует предприятие и не должен чрезмерно сосредотачиваться только на традиционных задачах.

В заключение следует отметить, что вместо того, чтобы концентрироваться на эффективности управления в целом, стратегический анализ (проводимый в рамках стратегического управленческого учета) подразделяет его на основные компоненты и, следовательно, обеспечивает информацию в разрезе отдельных показателей, например, анализ прибыльности различных перевозимых грузов или анализ прибыльности разнообразных групп потребителей.

#### **Вопросы для самопроверки:**

1. Какие взаимосвязи стратегического и управленческого учета?
2. Цели стратегического управленческого учета?
3. Какие задачи стратегического управленческого учета?
4. Концептуальные подходы к организационно-методическому обеспечению стратегического развития предприятий?
5. Что представлять информационное обеспечение стратегического управленческого учета?

#### **Тесты:**

##### **1. Эффективная система управленческого учета позволяет:**

- а) облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на функционирование самой системы;
- б) облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на организацию и функционирование самой системы;
- в) облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на организацию самой системы.

##### **2. Организационная структура системы управленческого учета строится с учетом:**

- а) информационных потребностей руководства;
- б) информационных потребностей менеджеров;

в) информационных потребностей всей организации.

**3. К управленческому учету относится следующая функция системы управления финансами:**

- а) калькулирование себестоимости;
- б) выплата заработной платы;
- в) уплата налогов.

**4. В западной практике управленческий учет ведет:**

- а) бухгалтер-аналитик;
- б) экономист;
- в) директор-контролер.

**5. Анализ отклонений и определение их причин - это:**

- а) анализ правильности составления отчетов менеджеров;
- б) анализ эффективности обмена учетно-финансовой информацией;
- в) анализ производственных показателей и выявление слабых мест.

## ЛЕКЦИЯ 4. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ФИНАНСОВЫЙ ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЯ

- 4.1 Контроллинг: понятие, цели, инструменты
- 4.2 Бюджетирование: понятие, цель, преимущества
- 4.3 Этапы разработки системы бюджетирования
- 4.4 Типичные причины, ведущие к снижению эффективности бизнес-процесса бюджетирования

### 4.1 Контроллинг: понятие, цели, инструменты

Как показывает анализ теории и практики управления, реализации финансовой стратегии в полной мере на предприятии способствуют внедрение и использование интегрированной системы контроллинга. Слово контроллинг произошло от английского to control – контролировать, управлять.

Ю. Вебер считал, что контроллинг представляет собой элемент управления социальной системой, выполняя свою главную функцию поддержки руководства в процессе решения им общей задачи координации системы управления с упором, прежде всего на задачи планирования, контроля и информирования.

Контроллинг – это комплексная система, объединяющая управленческий учет, планирование, разработку бюджетов, а также анализ и контроль отклонений фактических результатов деятельности от плановых, поддержку принятия оптимальных управленческих решений. Контроллинг представляет собой целостную концепцию экономического управления предприятием, которая направлена на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли в условиях рынка.

Появление контроллинга на современных предприятиях объясняется следующими причинами:

1. Повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием, в частности:

- смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего;
- увеличение скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия;
- необходимость в непрерывном отслеживании изменений, происходящих во внешней и внутренней средах предприятия;
- необходимость продуманной системы действий по обеспечению выживаемости предприятия и избежанию кризисных ситуаций.

2. Усложнение систем управления предприятием требует механизма координации внутри системы управления.

3. Информационный бум при недостатке релевантной (существенной, значимой) информации требует построения специальной системы информационного обеспечения управления.

4. Общекультурное стремление к синтезу, интеграции различных областей знания и человеческой деятельности.

Таким образом, контроллинг представляет собой комплексную систему экономического управления предприятием, которая направлена на достижение целей организации, связанных с получением прибыли и повышение уровня конкурентоспособности. Находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации, контроллинг занимает особое место в управлении предприятием: он связывает воедино все эти функции, интегрирует и координирует их, причем не подменяет собой управление предприятием, а лишь переводит его на качественно новый уровень. Контроллинг является своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления.

Можно выделить три группы концепций контроллинга, которые связаны с его функциональным обоснованием и институциональным представлением: концепции, ориентированные на бухгалтерский учет, информацию и координацию.

Таблица 1 – Основные концепции контроллинга

Ориентация концепции	Сущность и основные задачи контроллинга в рамках данной концепции
На систему учета	Переориентация системы учета из прошлого в будущее, создание на базе учетных данных информационной системы поддержки управленческих решений, связанных с планированием и контролем деятельности предприятия
На управленческую информационную систему	Создание общей информационной системы управления. Разработка концепции единой информационной системы, ее внедрение, координация функционирования информационной системы, оптимизация информационных потоков
На систему управления: – с акцентом на планирование и контроль – с акцентом на координацию	Планирование и контроль деятельности структурных подразделений предприятия Координация деятельности системы управления предприятием (управление управлением)

В общем виде **контроллинг** включает постановку целей (как для предприятия в целом, так и его подразделений), текущий сбор и обработку информации для принятия управленческих решений, осуществление функций оперативного контроля отклонений фактических показателей деятельности предприятия от плановых, их оценки и анализа, а также выработку возможных вариантов управленческих решений. Координируя,

интегрируя и направляя деятельность всей системы управления промышленным предприятием на достижение поставленных целей, контроллинг выполняет функцию «управления управлением» и является определенным синтезом таких подсистем управления, как планирование, учет (в значительной доле управленческий), оперативный контроль и анализ, информационная логистика, и некоторых других.

Таблица 2 – Роль контроллинга в повышении эффективности процессов управления

Критерий эффективности процессов управления	Роль контроллинга в повышении эффективности процессов управления
1	2
Уровень управляемости процессов	Координация, анализ, контроль над постановкой и сопровождением процессов принятия и реализации решений. Повышение информационной, целостности системы, отдельных подсистем
Ориентированность на поставленную цель	Стратегическая координация принимаемых решений, деятельности подразделений, персонала. Обеспечение взаимосвязи внешних источников стратегических целей и персонала. Обеспечение соответствия оперативных планов стратегическим. Обеспечение информационной целостности подразделений
Длительность цикла и уровня прямоточности процессов управления	Экономия времени принятия управленческого решения. Интеграция подразделений
Конкретный механизм реализации процесса	Внесение корректив в процессы управления в результате мониторинга производственной системы
Результативность	Сокращение рисков принятия управленческого решения, несоответствующего цели. Сокращение времени принятия управленческого решения на этапах стратегического планирования, рисков принятия необоснованных стратегических целей и ориентиров

Основными задачами контроллинга являются выявление ошибок в работе организации и координация ее деятельности с целью предотвращения кризисных ситуаций и повышения эффективности работы организации. Решение этих задач связано с:

- определением фактического состояния организации и ее структурных единиц;
- прогнозированием состояния и поведения экономики организации на заданный будущий момент времени;
- заблаговременным определением места и причин отклонений значений показателей, характеризующих деятельность как организации в целом, так и его структурных единиц;
- обеспечением устойчивого производственно-финансового состояния организации при наступлении (достижении) предельных значений показателей;
- поиском слабых и узких мест в деятельности организации.

Результативность решения выявленной проблемы во многом определяется тем, как хорошо скоординированы цели различных уровней управления, средства и методы их реализации. Поэтому следующей задачей контроллинга является задача контроля и регулирования. Суть данной задачи состоит в информационном сопровождении процесса планирования. Ее решение связано с:

- разработкой методик планирования;
- представлением информации для составления планов;
- установлением допустимых границ отклонений;
- анализом причин и разработкой предложений для уменьшения отклонений;
- учетом и контролем затрат и результатов;
- разработкой инструментария для планирования, контроля и принятия управленческих решений;
- стимулированием планирования.

Реализация всех трех задач делает возможной подготовку к использованию будущих благоприятных условий, проясняет возникающие проблемы, подготавливает предприятие к внезапным изменениям во внешней среде, улучшает координацию действий в организации и тем самым способствует длительному и успешному функционированию предприятия и его структурных единиц. В качестве ключевых целей организации можно выделить достижение высокой рентабельности, обеспечение ликвидности и повышение эффективности организации в целом.

Контроллинг можно рассматривать с двух позиций:

- 1) как систему;
- 2) как процесс.

Рассматривая контроллинг как систему, необходимо выделить следующие ее составляющие:

- 1) элементы со специфическими параметрами, т. е. сами процессы планирования, контроля и регулирования в отношении конкретных объектов, характеризующихся специфическими признаками;

2) специфические связи между элементами, т. е. специфические структуры процессов планирования, контроля и регулирования, прежде всего структуры самих планов и отчетов.

Контроллинг можно также рассматривать как управленческий процесс, в ходе которого достигаются цели организации. Процесс — это связанный набор повторяемых действий (функций), которые преобразуют исходный материал и/или информацию в конечный продукт (услугу) в соответствии с предварительно установленными правилами (принципами). Рассматривая контроллинг как процесс, выделяют 9 стадий этого процесса:

- 1) стратегический анализ;
- 2) выработка вариантов стратегий;
- 3) выбор эффективной стратегии из существующих вариантов;
- 4) разработка дерева целей;
- 5) выработка соподчиненности и координации через иерархию приоритетов стратегических целей и тактических задач;
- 6) разработка механизма реализации заданного дерева целей, стратегии и тактики;
- 7) оценка эффективности комбинаций рычагов, инструментов и конкретных технологий бизнес-операций;
- 8) формирование системы промежуточных и конечных ожидаемых результатов (промежуточные результаты формируются по стадиям бизнес-процессов);
- 9) формирование адекватной системы контроля:
  - а) соответствие системы контроля целям, стратегии и тактическим задачам;
  - б) соответствие целей механизмам их реализации, ожидаемым результатам;
  - в) соответствие ожидаемых результатов и фактически полученных результатов;
  - г) коррекция стратегии, тактики, механизмов реализации по системе: план – факт – отклонение.

**В зависимости от типа реализуемых целей** контроллинг разделяют на **стратегический и оперативный**. Стратегический контроллинг ориентирован прежде всего на выявление и отслеживание будущих шансов и рисков предприятия в долгосрочном периоде, т.е. поиск, расширение и сохранение потенциала развития. **Цель оперативного контроллинга** – создание системы управления достижением текущих целей экономического субъекта (обычно в рамках одного года), а также принятие своевременных решений, прежде всего в сфере оптимизации соотношения «затраты – прибыль».

Центральное место в системе оперативного контроллинга занимают оперативный анализ и соответствующий инструментарий управления, позволяющие поддерживать эффективное равновесие между оборотом, затратами и прибылью предприятия, а также незамедлительно осуществлять регулирующие действия.



## 4.2 Бюджетирование: понятие, цель, преимущества

Одним из основных инструментов оперативного контроллинга является *механизм бюджетирования*, который в общем виде является комплексным процессом, включающим планирование, учет и контроль финансовых потоков и результатов. Его целью является формирование генерального бюджета промышленного предприятия, представляющего собой развернутый прогноз будущих финансовых операций.

**Бюджетирование** – это комплексный процесс, включающий:

- бюджет как финансовый план по выбранным позициям;
- финансовую и управленческую отчетность как результат выполнения бюджета;
- последовательную цепочку управленческих действий, направленных на интеграцию различных управленческих подсистем в единый контур бюджетного управления.

**Бюджетирование** – это система планирования, учета и контроля ресурсов и результатов деятельности по центрам ответственности или сегментам бизнеса; бюджеты включают плановые и отчетные (фактические) данные в стоимостном выражении

Исходя из анализа отечественной и западной литературы, посвященной вопросам бюджетирования, можно определить целый *ряд преимуществ* применения указанного механизма для промышленного предприятия.

1. Планирование, как стратегическое, так и оперативное, помогает контролировать производственную ситуацию в текущем режиме. Без наличия плана руководитель, как правило, только реагирует на обстановку, вместо того чтобы контролировать ее.

2. Интегрированный бюджет позволяет усовершенствовать и повысить эффективность распределения и использования ресурсов предприятия.

3. Бюджет, являясь составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности предприятия в целом и отдельных его подразделений. В отсутствие бюджета при сравнении показателей текущего периода с предыдущими можно прийти к ошибочным выводам, а именно: показатели прошлых периодов могут включать результаты низкопроизводительной работы. Улучшение этих показателей означает, что предприятие стало работать лучше, но свои возможности оно не исчерпало. При использовании показателей предыдущих периодов не учитываются появившиеся возможности, которых не существовало в прошлом.

4. Бюджет является средством координации деятельности различных подразделений промышленного предприятия. Он побуждает руководителей отдельных центров ответственности строить свою деятельность, принимая во внимание интересы предприятия в целом.

5. Бюджет – основа для оценки выполнения плана центрами финансовой ответственности и их руководителями: работа менеджеров оценивается по отчетам о выполнении бюджета, что повышает

объективность и обоснованность мотивационной функции в рамках управления предприятием. Кроме того, сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и действия.

6. Детально проработанный бюджет и оперативный контроль его выполнения позволяют принимать обоснованные решения в части ценообразования, анализа безубыточности производства, планирования ассортимента продукции, определения структуры продукции с учетом лимитирующего фактора, реструктуризации бизнеса, осуществления капитальных вложений.

В настоящее время целью создания системы бюджетирования является управление экономикой, финансами и финансовым состоянием компании путем координации деятельности всех структурных подразделений на достижение единой, количественно определенной цели.

Сформируем основные определения. **Бюджет** – это план деятельности компании, представляющий собой набор экономических, финансовых и имущественных показателей. Процесс разработки, согласования, утверждения бюджетов и контроля за их фактическим исполнением назовем бюджетированием. Тогда система бюджетирования будет представлять собой совокупность таких элементов, как структура бюджетов, процедуры формирования, согласования, утверждения бюджетов и контроль за фактическим исполнением, нормативная база (нормы, нормативы, лимиты); типовые процедуры и механизмы принятия управленческих решений.

**Наиболее значимыми управленческими задачами, решаемыми с помощью данной системы, являются:**

- грамотное планирование финансово-хозяйственной деятельности компании – формируется видение будущего, записанное в конкретных числовых величинах;

- оперативное отслеживание отклонений фактических результатов деятельности компании и ее структурных подразделений от поставленных целей, выявление и анализ причин этих отклонений, своевременное и аргументированное принятие решений о проведении регулирующих мероприятий;

- эффективный контроль за расходованием материальных и финансовых ресурсов;

- прогнозирование возможных финансовых последствий конкретных управленческих решений (проведение сценарного анализа) и выбор наиболее выгодных условий их реализации.

### **4.3 Этапы разработки системы бюджетирования**

Стандартного решения, как вводить систему бюджетирования, не существует. Причинами этого являются как определяющее влияние на процесс постановки системы бюджетирования специфики компании и ее организационной структуры, так и некоторые отличия применяемых

методических подходов к построению системы. В общем случае можно выделить следующие **этапы разработки системы бюджетирования**:

1. формирование финансовой структуры. Цель этого этапа — разработать модель структуры, позволяющей установить ответственность и контролировать источники возникновения доходов и расходов;

2. создание структуры бюджетов. На этом этапе определяется общая схема формирования основного бюджета компании;

3. разработка методик и процедур управленческого учета. В результате проведения данного этапа устанавливается учетно-финансовая политика компании, т.е. правила ведения и консолидации бухгалтерского, производственного и оперативного учета в соответствии с ограничениями, принятыми при составлении и мониторинге выполнения бюджетов;

4. разработка регламента планирования. Регламент планирования определяет процедуры планирования, процедуры мониторинга и анализа причин невыполнения планов, а также текущей корректировки планов;

5. внедрение системы бюджетирования. Этот этап включает работы по составлению операционных и финансовых бюджетов на планируемый период, проведению сценарного анализа, корректировке системы бюджетирования по результатам анализа ее соответствия потребностям компании.

**Главные этапы бюджетирования: формирование финансовой структуры, создание структуры бюджетов.**

Рассмотрим более подробно первых *два этапа*.

Система бюджетирования создается как неотъемлемый элемент общей системы управления компанией, поэтому обязательным условием начала работ по ее постановке считается четко прописанная и утвержденная организационная структура, которая дает представление об основных направлениях деятельности, соотношении уровней управления и функциональных областей компании. Организационная структура не только является схемой с указанием подразделений и взаимосвязей, но и отражает логику функционирования компании и служит для достижения стратегических целей ее развития.

**Создание системы бюджетирования** начинается с определения объектов компании, по которым будут вестись планирование, учет, анализ бюджетов и контроль за их исполнением. Такими объектами, которые мы назовем объектами бюджетирования, могут быть бизнес – направления, структурные подразделения компании, центры финансовой ответственности, бизнес-процессы, отдельные проекты. В практике разработки систем бюджетирования часто применяется подход, который основан на построении финансовой структуры, т.е. на выделении в качестве объектов бюджетирования центров финансовой ответственности.

**Центр финансовой ответственности (ЦФО)** – это структурное подразделение или группа подразделений, осуществляющие определенный набор хозяйственных операций, способные оказывать непосредственное воздействие на доходы или расходы от этих операций и отвечающие за

реализацию установленных перед ними целей, соблюдение уровней расходов в пределах установленных лимитов и достижение определенного финансового результата своей деятельности.

Выделение ЦФО возможно по нескольким признакам: по сферам ответственности; по продуктам и их группам; по клиентам; по центрам дохода, центрам затрат, центрам прибыли, центрам инвестиций.

**Центр дохода** – центр финансовой ответственности, руководитель которого в рамках выделенного бюджета отвечает за максимизацию дохода от продаж, не имеет полномочий по варьированию ценами и ограничен в расходовании средств (в пределах бюджета).

**Центр затрат** – центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за выполнение своих функций в пределах установленного бюджета расходов. Как правило, это подразделения, которые обеспечивают поддержку и обслуживание функционирования компании и непосредственно не приносят прибыль.

Иногда также выделяют центры маржинального дохода – центры финансовой ответственности, руководители которых отвечают за маржинальный доход по своему направлению деятельности (как правило, отдельному бизнесу или отдельному продукту).

**Центр прибыли** – центр финансовой ответственности, руководитель которого нацелен на максимизацию нормы прибыли и с этой целью может варьировать ценами реализации и затратами. Как правило, центром прибыли является компания в целом.

**Центр инвестиций** – центр финансовой ответственности, результаты деятельности руководителя которого оцениваются на основании показателей эффективности использования активов.

Иногда выделяют так называемые венчур-центры – подразделения, внедряющие новые виды бизнеса и не достигшие самоокупаемости. Они организуются на основе защищенного бизнес-плана нового направления деятельности.

***ЦФО могут быть образованы:***

из одного подразделения;

путем объединения нескольких подразделений, когда экономически нецелесообразно проектировать затраты каждого подразделения по отдельности. При этом руководитель ЦФО несет ответственность за результаты деятельности всех подразделений данного центра;

путем выделения из одного подразделения нескольких ЦФО.

Помимо состава и структуры неотъемлемым элементом финансовой структуры ЦФО являются механизмы их взаимодействия, к которым относятся: трансфертные цены, корпоративные налоги, внутреннее кредитование, общие капиталовложения, разрешение конфликтов (арбитраж). Выбор механизмов взаимодействия ЦФО определяется стратегией развития компании и зависит от таких факторов, как характер взаимоотношений между ЦФО, уровень вертикальной интегрированности отдельных центров, степень централизации финансовых потоков.

Таким образом, если организационная модель отражает распределение ответственности по выполняемым производственным и управленческим функциям, то модель финансовой структуры – распределение ответственности за формирование доходов и расходов компании.

После утверждения модели финансовой структуры формируется **структура бюджетов** – совокупность операционных и финансовых бюджетов и схема консолидации отдельных бюджетов в основной (сводный) бюджет компании.

Процесс разработки операционных бюджетов включает такие этапы, как определение форматов бюджетных документов, разработка аналитики и постатейного регламента бюджетов, установление процедур подготовки и принятия бюджетов.

Общая структура операционных бюджетов зависит от того, набор каких объектов бюджетирования положен в основу системы, и может включать соответственно бюджеты бизнес – направлений, бюджеты подразделений, бюджеты центров финансовой ответственности, бюджеты бизнес-процессов, бюджеты проектов.

Независимо от выбора объектов бюджетирования общая схема формирования операционных бюджетов достаточно типична и представляет собой совокупность следующих бюджетов и взаимосвязей между ними: бюджет продаж, бюджет производства, бюджет производственных запасов, бюджет прямых затрат на материалы, бюджет производственных накладных расходов, бюджет прямых затрат на оплату труда, бюджет коммерческих расходов, бюджет управленческих расходов, бюджеты доходов и расходов.

**Финансовые бюджеты** – это консолидированные бюджеты компании. Они строятся по компании в целом или по центрам прибыли, т.е. по тем центрам финансовой ответственности, по которым может быть рассчитан финансовый результат.

В отличие от операционных финансовые бюджеты имеют стандартные форматы. **Финансовыми бюджетами компании является бюджет:**

– движения денежных средств (кассовый бюджет), определяющий денежные потоки компании и позволяющий управлять ее платежеспособностью;

– доходов и расходов (прибылей и убытков), устанавливающий соотношение доходов и расходов компании, показывающий, за счет чего и сколько будет получено прибыли, и дающий возможность управлять рентабельностью компании;

– баланса (бюджет по балансовому листу, прогнозный баланс), отражающий стоимость активов компании и источники их финансирования, с его помощью компания управляет своей стоимостью.

Процесс моделирования отдельного финансового бюджета включает: разработку формата документов, определение перечня необходимых первичных документов и уточнение временного регламента составления бюджета, разработку схемы консолидации операционных бюджетов в

финансовые, определение ответственных лиц за составление бюджета, сбор и обработку информации.

От того, насколько продуманно и четко будет организован процесс создания новой системы, зависит не только продолжительность работ, но и аргументированность и инициативность участников проекта, в том числе руководства компании, а также результативность проекта. Следовательно, проведение первых двух этапов постановки системы бюджетирования в компании – формирование модели финансовой структуры и структуры бюджетов – является базисом для достижения желаемых результатов как на этапе создания системы, так и в процессе ее функционирования.

Бюджет представляет собой согласованный и сбалансированный краткосрочный план, объединяющий в себе основную, финансовую и инвестиционную деятельность компании. **Бюджетирование** – это процесс построения и исполнения бюджета компании на основе бюджетов отдельных подразделений.

Самое ценное, что может дать вам **бюджетирование**, – это координация всех сторон деятельности компании. Процедура бюджетирования является нормой для любой компании в развитых странах мира и в последние годы уже становится нормой в России.

Однако, по нашим оценкам, примерно на половине предприятий система бюджетирования неэффективна. Неэффективной мы считаем такую систему краткосрочного планирования, в которой отклонение фактических результатов от запланированных регулярно превышает 20-30%. По нашему мнению, подобная ситуация представляет собой серьезную проблему, так как бюджет компании является основой для принятия оперативных управленческих решений.

Невыполнение бюджета может означать срыв всех планов компании: производства, продаж, выплаты заработной платы, налогов и т.д. В конечном итоге это приводит к срыву основного плана любой компании – стратегии развития.

#### **4.4 Типичные причины, ведущие к снижению эффективности бизнес-процесса бюджетирования**

Наш опыт показывает, что есть типичные причины, ведущие к снижению эффективности бизнес-процесса бюджетирования. Остановимся на основных.

Основой любого бизнес-процесса является документ, в котором четко оговорены права и обязанности всех участвующих в нем подразделений, формы и сроки предоставляемой информации, получатели промежуточных и результирующих документов. Если такого документа на предприятии нет, то весь процесс может держаться на одном человеке, который и определяет эффективность бюджетирования и сам факт его существования как бизнес-процесса. Помимо этого, в данной ситуации нет ответственного за неправильную или не предоставленную в срок информацию.

По нашему мнению, жизненно необходимым для процесса бюджетирования является наличие коллегиального распорядительного органа, который может называться бюджетным комитетом, финансовым комитетом или как-то по-другому. Если в компании нет подобной структуры, которая имеет полномочия перераспределять средства между статьями бюджета, разрабатывать меры по ликвидации дефицита бюджета, наказывать и поощрять ответственных лиц, система бюджетирования становится бессмысленной.

При этом важна именно коллегиальность, т.е. членами бюджетного комитета должны быть руководители всех отделов и подразделений. Один человек, даже если он и генеральный директор, может что-то упустить, так как не может и не должен знать все. По сути, бюджетный комитет является главным подразделением в системе бюджетирования.

Очень важным, и не только для процесса бюджетирования, является определение и разграничение полномочий и ответственности отдельных служб. Ситуация, когда интересы служб пересекаются, а полномочия дублируются, редко приводит к положительным результатам.

Каждая служба имеет право самостоятельно заключать договоры, и, естественно, каждая служба торгует по своим ценам. В результате происходит снижение эффективности работы как предприятия в целом по причине несогласованности ценовой политики, так и системы бюджетирования в частности, так как единая база по договорам отсутствует и возникают проблемы со сбором исходной информации.

***Итак, выделим следующие требования к организации бизнес-процесса бюджетирования:***

- наличие на предприятии единого документа, регламентирующего бюджетный процесс;
- организация бюджетного комитета;
- установление жесткой финансовой дисциплины;
- выстраивание приоритетов платежей;
- четкое разграничение полномочий и ответственности отделов и подразделений.

Все это будет возможно только при условии, если руководство предприятия осознает всю важность и необходимость финансового планирования. Следовательно, самым главным в организации процесса является участие в нем руководства организации.

Многие предприятия допускают распространенную ошибку: они считают бюджетом отчет о движении платежных средств. На наш взгляд, бюджет компании должен включать в себя три формы: отчет о прибыли, отчет о движении платежных средств и баланс.

Отчет о прибыли необходим для оценки рентабельности текущей деятельности компании. Принципиальным в отчете о прибыли является разделение затрат на переменные и постоянные. Такое разделение

необходимо, чтобы понять, как будут изменяться результаты деятельности компании при изменении объемов производства.

**Основное предназначение отчета о движении платежных средств** – это обеспечение платежеспособности компании.

Прогнозный баланс является важнейшим инструментом управления активами и пассивами предприятия. Наиболее актуальными для предприятий в данном контексте являются проблемы оборачиваемости текущих активов и пассивов, а также вопросы оптимизации структуры источников финансирования.

Когда система бюджетирования сводится к планированию только одной формы – отчета о движении платежных средств, из оперативного анализа выпадают основополагающие понятия: маржинальная прибыль, рентабельность, оборачиваемость и т.д. Это сужает проблемное поле компании до решения текущей задачи платежеспособности и не позволяет оценить деятельность компании в целом.

При построении финансовых планов, в первую очередь краткосрочных, требуется раздельное планирование операций с денежными средствами и бартерных операций. Деньги являются универсальным платежным средством, которое можно направить на любые цели. Бартерные операции, как правило, жестко завязаны на конкретные поставки, возможность манипулирования ими значительно меньше. Поэтому в отчете о движении платежных средств должно быть две колонки: денежные средства и бартер. Различные платежные средства: векселя, зачеты, долги – следует приводить к денежным средствам (посредством рыночного дисконта) в том случае, если их собираются продать. Если планируется использовать эти средства для оплаты материалов или услуг, то их следует отражать как бартер.

В отчете о прибыли для корректной оценки рентабельности необходимо скорректировать выручку и затраты путем приведения бартерных расчетов к денежному эквиваленту исходя из рыночных денежных цен на соответствующую продукцию.

В настоящее время особый интерес у организаций вызывают вопросы бюджетирования (или сметного планирования). Речь идет о разработке планов деятельности как организации в целом (генеральный бюджет), так и для ее отдельных структурных подразделений – центров ответственности (частные, или функциональные, бюджеты). Последние позволяют координировать деятельность сегментов бизнеса и являются основой для оценки эффективности их функционирования.

В последнее время во многих рекламах аудиторских и консалтинговых фирм можно встретить предложения по оптимизации налоговых платежей.

Однако часто на запрос по поводу оказания данной услуги организации получают довольно пространные предложения о проведении углубленного анализа с выдачей рекомендаций на уровне дипломной работы. Например, речь может идти о снижении себестоимости, сокращении производственных запасов, увеличении оборота компании и т.д.



### **Вопросы для самопроверки:**

1. Что означает термин «контроллинг»?
2. Какие задачи призван решить контроллинг?
3. Какие основные функции контроллинга вы знаете?
4. Какие основные концепции контроллинга вы знаете?
5. Что такое бюджетирование?
6. Что такое оперативный контроллинг?
7. Что такое стратегический контроллинг?
8. Что включает в себя процесс бюджетирования?
9. Какие преимущества дает применение механизма бюджетирования для промышленного предприятия?
10. Как выглядит федеральный бюджет промышленного предприятия?
11. Что является целью разработки финансового бюджета?
12. Что является целью создания системы бюджетирования?
13. Какие существуют этапы постановки системы бюджетирования?
14. Что такое центры финансовой ответственности?

### **Тесты:**

#### **1. Основной целью контроллинга является:**

- а) принципы деятельности руководителя;
- б) отдача распоряжения;
- в) организация систем;
- г) процесс создания целенаправленного воздействия субъекта на объект для достижения целей;
- д) ориентация управленческого процесса на достижение всех целей, стоящих перед предприятием.

#### **2. Что является функцией контроллинга?**

- а) повышение стабильности внешней среды;
- б) координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия;
- в) информационная и консультационная поддержка принятия управленческих решений;
- г) создание и обеспечение функционирования общей информационной системы управления предприятием;
- д) обеспечение рациональности управленческого процесса.

#### **3. Причинами появления контроллинга является:**

- а) усложнение систем управления предприятием требует механизма координации внутри системы управления;
- б) информационный бум при недостатке релевантной (существенной, значимой) информации требует построения специальной системы информационного обеспечения управления;
- в) наличие реальных экономических проблем, которые всегда нестандартны и запутаны;
- г) общекультурное стремление к синтезу, интеграции различных областей знания и человеческой деятельности;
- д) нет правильного ответа.

**4. Контроллинг можно рассматривать как:**

- а) систему;
- в) науку;
- г) бухгалтерский учет;
- д) процесс;
- е) контроль.

**5. Что является задачами контроллинга?**

- а) выявление проблем;
- б) координация деятельности организации;
- в) охрана труда;
- г) управление компанией;
- д) контроль и регулирование.

**6. Что не относится к разделам контроллинга?**

- а) мотивация;
- б) анализ планов;
- в) планирование;
- г) управленческий учет;
- д) установление целей;

**7. На какой основе лучше оценивать результаты работы за месяц:**

- а) бюджетное выполнение за месяц;
- б) фактическое выполнение за тот же месяц в прошлом году;
- в) фактическое за предыдущий месяц.

**8. Термин «бюджет» в управленческом учете означает:**

- а) план работы организации в долгосрочном периоде;
- б) план работы организации в краткосрочном периоде;
- в) государственный бюджет;
- г) ни один ответ не верен;
- д) все ответы верны.

**9. В управленческом учете выделяют следующие виды бюджетов:**

- а) плановые и фактические;
- б) генеральные и частные;
- в) гибкие и статичные;
- г) ни один ответ не верен;
- д) верны второй и третий ответы.

**10. В процессе бюджетирования используется:**

- а) лишь фактическая, документально подтвержденная бухгалтерская информация;
- б) лишь прогнозные данные и оценки на будущее;
- в) как прогнозные, так и фактические данные;
- г) ни один ответ не верен

**11. Какой частный бюджет составляется перед разработкой генерального бюджета:**

- а) бюджет коммерческих расходов;
- б) бюджет продаж;
- в) бюджет производства;
- г) бюджет себестоимости продаж.

**12. Для расчета количества материалов, которые необходимо закупить, должен быть подготовлен:**

- а) бюджет общепроизводственных расходов;
- б) бюджет коммерческих расходов;
- в) бюджет производства;
- г) бюджет продаж.

**13. План прибылей и убытков должен быть подготовлен до того как начнется разработка:**

- а) бюджета денежных средств и прогнозируемого баланса;
- б) бюджета административных расходов;
- в) бюджета коммерческих затрат;
- г) бюджета общепроизводственных расходов.

**14. Генеральный бюджет – это:**

а) совокупность планов, составленных для предприятия в целом;  
б) совокупность планов, составленных для основных производственных подразделений предприятия.

**15. К финансовым планам относят:**

- а) план общехозяйственных расходов;
- б) бюджет производственной себестоимости;
- в) план продаж;
- г) прогнозный баланс.

**16. Конечное сальдо может быть отрицательным:**

- а) в бюджете движения денежных средств;
- б) в бюджете доходов и расходов.

**17. В бюджете продаж указывается:**

- а) прогноз сбыта продукции;
- б) прогноз произведенной продукции;
- в) возможный спрос на продукцию.

**18. Переходящие запасы включают в себя:**

- а) залежалый товар;
- б) запасы сырья на складе;
- в) запасы готовой и незавершенной продукции;

**19. Издержки, связанные с исследованием рынков, включают:**

- а) бюджет прямых затрат на оплату труда;
- б) бюджет коммерческих расходов;
- в) бюджет прибылей и убытков.

## ЛЕКЦИЯ 5. УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ В ОБЛАСТИ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

5.1 Классификация рыночных цен

5.2 Универсальный алгоритм расчета исходной цены

5.3 Факторы, учитываемые при ценообразовании

### 5.1 Классификация рыночных цен

В экономической теории ценообразованию отводится роль инструмента, обеспечивающего достижение баланса спроса и предложения всех участников рыночных отношений.

Однако подходы к формированию цен в различных теориях различны. Так, например, с точки зрения теории прибавочной стоимости цена должна обеспечивать покрытие всех издержек и обеспечивать соответствующую доходность на вложенный капитал. Иначе говоря, основанием для ценообразования является имеющаяся на предприятии комбинация факторов производства: труда и капитала. Таким образом, согласно этой теории в основе ценообразования лежит производственный подход.

Маржиналистская теория исходит из прямо противоположного. Цена определяется спросом на соответствующий вид товара на соответствующем рынке вне зависимости от наличия тех или иных издержек, которые несет фирма по производству и поставке этого товара на рынок. Таким образом, маржинализм реализует коммерческий подход к цене и отдает приоритет внешним факторам, влияющим на ценообразование.

Таким образом, исходя из этих подходов, можно классифицировать рыночные цены по следующим критериям.

#### 1) *по степени регулирования:*

– жестко фиксированные цены,  
– регулируемые (диапазон, потолки или, напротив, нижняя планка цены)

– прямое регулирование;

– косвенное через льготы;

– свободные цены;

#### 2) *по степени устойчивости:*

– твердые (на весь срок действия договора),

– скользящие (вводится порядок корректировки), с последующей фиксацией (через указанный срок) или подвижные (корректировка с учетом изменения спроса);

3) *по учетному критерию:* цены продажи и цены потребления (в последнюю входят помимо цены продажи расходы в процессе эксплуатации – транспортировка, страхование, налоги, ремонт и пр.).

4) *по объекту продажи:* цены на ресурсы (земля, труд, капитал) или готовую продукцию (здание, товары промышленного или народного потребления);

5) *по функциональному критерию*: прочие цены – базовые (расчетные, справочные, прейскурантные), трансфертные (передаточные между подразделениями организации), мировые, демпинговые (заниженные цены, устанавливаемые ниже себестоимости, образующийся убыток покрывается за счет прибыли на уже завоеванных рынках).

## 5.2 Универсальный алгоритм расчета исходной цены

Несмотря на такое разнообразие цен, существует следующий универсальный *алгоритм расчета исходной цены*.

Для этого нужно:

- определить цель ценообразования (привлечение инвестиций пополнение бюджета в краткосрочном или долгосрочном периоде, для предприятия – завоевание рынка, лидерство по качеству, выживание, получение краткосрочной прибыли);

- проанализировать спрос (кто потенциальные покупатели);
- проанализировать издержки (производства, продажи и потребления);
- проанализировать цены на аналогичные ресурсы конкурента;
- выбрать метод ценообразования (рассмотрены ниже);
- установить цену с учетом ситуации на рынке и поставленных целей.

В зависимости от реализуемых целей и исходя из соотношения цена/качество товара для определения ценовой политики фирмы применяется модель Котлера таблица 1.

Таблица 1- Ценовая матрица Котлера

Качество	Цена		
	Высокая	Средняя	Низкая
Высокое	1	2	3
Среднее	4	5	6
Низкое	7	8	9

- цена премиальных наценок («снятия сливок») (1);
- глубокого проникновения (2);
- повышенной ценности (агрессивная демпинговая атака) (3);
- престижная цена (4);
- среднего соответствия (оборонительная стратегия) (5);
- надежности и доброкачественности (6);
- монополистического ограбления (7);
- показная (8);
- пониженной значимости (ширпотреб) (9).

*Для реализации механизма ценообразования используются следующие основные методы*: метод текущих издержек плюс прибыль (затратный метод); метод безубыточности; метод учета эластичности спроса; ценностный метод; метод на основе цен конкурентов.

Таким образом, перечисленные методы в большей или меньшей мере учитывают *три группы факторов ценообразования*:

1) со стороны спроса (полезность, ценность товара, НТП, доход потребителя, цены на другие товары, уровень конкуренции со стороны покупателей);

2) со стороны предложения (издержки, степень монополизации рынка, ценовые действия конкурентов);

3) внешние системные факторы (фаза экономического цикла, инфляция, научно-технический прогресс).

На установление окончательной цены товара влияют следующие параметры:

1) товарная номенклатура – цены на дополняющие и сопутствующие товары, (например, оплата права аренды нежилого помещения снижается, если арендатор берет на себя обязательство оборудования отдельного входа или установки запирающего устройства в подъезде), а также товары-заменители (субституты);

2) ценовые стратификационные линии (выделяемый диапазон цен, воспринимаемых покупателями как высокие, низкие или средние);

3) географические цены (зональные, единые, базисных пунктов);

4) зачетные (товарообменные) надбавки (наценки или уценки), скидки – за платеж наличными, по предоплате, за количество закупаемого товара (например, покупка нескольких участков) функциональные скидки (выполнение покупателем определенной функции);

5) дискриминация цен – персональная (по покупателям), с учетом варианта товара, в пространстве (географический критерий) и во времени (сезонные цены).

Перечисленные общие методы ценообразования могут быть использованы при проработке маркетинговой программы организации.

### **5.3 Факторы, учитываемые при ценообразовании**

*Специальные факторы, учитываемые при ценообразовании на отдельные виды товаров, зависят от:*

характеристики рынка (отрасли): перспективы развития отрасли, емкости рынка, темпа роста, тенденции спроса, уровня цен, входных барьеров (в т.ч. рекламных), интенсивности конкуренции, ключевых факторы успеха, фазы жизненного цикла отрасли;

маркетинговой характеристики продукции: наличия известной торговой марки, фирменного знака, преимуществ предлагаемой продукции по потребительским характеристикам, ценовым линиям, наличия спроса на продукцию по заявленному уровню цен, существующего и планируемого объема продаж, планируемой доли рынка (определяет остроту конкуренции – чем выше целевая доля, тем труднее ее завоевать), имеющихся контрактов (протоколы о намерениях, договоры и пр.) на поставку продукции;

имиджа предприятий: характеристики экономико-географического положения предприятия – престижности месторасположения, транспортной доступности и прочее.

В современных рыночных условиях определяющим фактором ценообразования является спрос, который зависит от емкости конкретной рыночной ниши и степени удовлетворения соответствующих потребностей потенциальных покупателей.

Целью маркетингового исследования установления обоснованных цен по критерию спроса является прогноз дальнейшего развития рынка, сегментация и позиционирование товара, реализуемого фирмой.

Сегментация рынка, характеризуется общностью требований потребителей к данному товару и может быть проведена по множеству признаков – географическому, социально-демографическому (возраст, пол, образование, доход, род занятий), психографическому (интересы, убеждения, традиции, стиль жизни) неформализованным и формализованным методом (кластерный и матричный анализ).

Ценообразование на основании спроса заключается в выборе вариантов работы с целевыми сегментами потенциальных покупателей. ***Это можно добиться несколькими способами:***

1) ***недифференцированный*** охват широкого круга потребителей ограниченного номенклатурой товаров с одним диапазоном цен без учета потребностей различных покупателей;

2) ***дифференцированная*** целевая фокусировка – разрабатывает цены, адаптированные к одному – двум, максимум трем сегментам рынка;

3) ***концентрированный*** охват одного сегмента с помощью одного товара или одного способа ценообразования (в случае, если сегмент достаточно емкий и характеризуется особыми требованиями).

На основе анализа целевого сегмента проводится позиционирование товара/услуги по отношению к конкурентам.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. По каким критериям можно классифицировать рыночные цены?
2. Как можно представить универсальный алгоритм расчета исходной цены?
3. Как группируются покупатели по среднему доходу?
4. Как проводится исследование рыночных ниш и выбора оптимального метода ценообразования?

### **Тесты:**

**1. Основанием для принятия решений на уровне управления организацией служит:**

- а) внешняя отчетность;
- б) внутренняя отчетность;
- в) внешняя отчетность и частично внутренняя.

**2. До начала принятия решения управленческой задачи устанавливается:**

- а) текущий контроль;
- б) предварительный контроль;
- в) заключительный контроль.

**3. Целью трансфертного ценообразования является:**

- а) оптимизация налогообложения организации;
- б) совершенствование организационной структуры предприятия;
- в) оценка результатов деятельности центра ответственности;
- г) стимулирование менеджеров организации к принятию эффективных управленческих решений

д) верны ответы «в» и «г».

**4. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:**

- а) релевантных издержках и доходах;
- б) совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
- в) контролируемых и неконтролируемых затратах.

**5. Затраты в зависимости от специфика принимаемых решений целесообразно подразделять на:**

- а) явные и альтернативные;
- б) релевантные и нерелевантные;
- б) эффективные и неэффективные.

**6. Трансфертная цена:**

- а) цена, по которой центр ответственности передает свою продукцию (работ, услуги) другим центрам ответственности внутри организации или продает продукцию (работы, услуги) на сторону (другой организации);
- б) цена реализации услуги;
- в) цена, по которой центр продает продукцию (работы, услуги) на сторону (другой организации).

**7. До начала принятия решения управленческой задачи устанавливается:**

- а) текущий контроль;
- б) предварительный контроль;
- в) заключительный контроль.

**8. Релевантный подход к принятию управленческих решений предполагает использование информации:**

- а) об ожидаемых доходах и расходах;
- б) о нормативных издержках;
- в) о фактических затратах.

**9. Для принятия решений о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:**

- а) релевантных издержках и доходах;
- б) совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
- в) контролируемых и неконтролируемых затратах;
- г) все ответы верны.

**10. Вмененные затраты учитываются при принятии управленческих решений:**

- а) в условиях ограниченности ресурсов;
- б) при избытке ресурсов;
- в) независимо от степени обеспеченности ресурсами.



## ЛЕКЦИЯ 6. ОПТИМИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

6.1 Принятие решений. Функции управления экономической системой

6.2 Алгоритм стратегического планирования в экономических системах

6.3 Реализация управленческих функций

6.4 Классификация видов управленческих решений. Алгоритм принятия решения

### **6.1 Принятие решений. Функции управления экономической системой**

Управленческое решение представляет собой результат анализа, прогнозирования, экономического обоснования и выбора более рациональных вариантов. На предприятии менеджерами разных уровней постоянно принимаются какие-либо решения, связанные с управлением структурными подразделениями организации или управлением бизнесом. Например, процесс принятия решений лежит в основе тактического планирования деятельности организации, так как план (или бюджет) можно представить в виде набора решений по получению материальных ресурсов, их размещению и использованию для достижения организационных целей. Управленческие решения, с одной стороны, предшествуют управленческому воздействию, а с другой – выступают как процесс, включающий анализ ситуации в управляемой системе и разработку мер для ее изменения. В этом качестве принятие решения выступает уже как предмет труда, который требует организации и управления, и это та основная форма управленческой деятельности, в которой выражается содержание труда руководителя. Принятие оптимального решения является основной предпосылкой обеспечения конкурентоспособности продукции и организации на рынке.

Можно выделить группы взаимосвязанных процессов:

- принятие (подготовка) управленческого решения;
- выполнение принятого решения;
- контроль за результатами выполнения решения;
- сбор информации для последующих решений.

Управленческий учет непосредственно участвует в первом, третьем и четвертом процессах.

Принятие решения представляет собой процесс выбора направления действия из двух или более альтернатив в ходе достижения поставленной цели. Процесс подготовки и реализации управленческих решений – набор операций, которые, в свою очередь, подразделяются на процедуры, т. е. определяются конкретные действия, необходимые для достижения поставленных целей и задач в данный момент управления.

Процессы разработки, принятия, контроля и выполнения управленческого решения можно представить в виде таких операций, как: выявление проблемы, постановка цели и задач; поиск информации об альтернативных курсах (вариантах) действий; обработка информации; выбор

оптимального курса действий из разнообразных вариантов; осуществление выбранного варианта; контроль (мониторинг) за выполнением решения и полученными результатами; сравнение полученных и планируемых результатов; корректировка действий, направленных на приведение в соответствие фактических результатов с запланированной моделью; сбор информации для последующих решений.

Несмотря на то что каждое управленческое решение является индивидуальным, можно выделить ряд ограничений, допусков и требований к его принятию. Примерами ограничений выполнения управленческих решений являются: недостаток необходимых материальных ресурсов в организации или работников с определенной квалификацией, технические потребности, законы, этические соображения и др. В принятии управленческих решений важным ограничителем является установление полномочий, в пределах которых может действовать управленец. Подготовка информации для групп управленческих решений с учетом существующих ограничений называется «бутылочное горло».

При формировании информации для ряда управленческих решений необходимы допуски. Например, при популярном маржинальном подходе при делении расходов на переменные и постоянные допускается, что затраты изменяются только под влиянием одного фактора – объема (например, продаж) – и что функциональная зависимость прямо пропорциональна.

Выделяют следующие требования к принятию управленческого решения: оно должно быть эффективным; поставленная цель должна быть достижимой; должно обеспечивать достижение цели с наименьшими затратами; должно своевременно достигнуть управляемого объекта и быть максимально реализовано; должно оказывать воздействие на управляемый объект до тех пор, пока существуют объективные факторы, его породившие; должно быть обеспечено всеми необходимыми ресурсами для его претворения в жизнь

Таким образом, **принятие решений** является важнейшей функцией управления, так как от качества принятого решения во многом зависит эффективность управления. Решение устанавливает: цель, состав работ, которые необходимо выполнить, средства для выполнения работ, методы и сроки выполнения работ. Таким образом, решение – это нацеленность на конкретный результат, в котором определена деятельность элементов организации (например, поведение коллектива или отдельных работников), относящихся к объекту управления.

Согласно концепции основоположника классической школы управления и менеджмента А. Файоля по этапам управленческого цикла функции управления экономической системой делятся на: планирование, организацию, активизацию (мотивацию и стимулирование), координацию и контроль.

**Планирование** как функция управления реализуется в составлении прогнозов, планов и программ, которые представляют собой решение будущей деятельности объекта управления. Масштабы, исходные данные и

временные параметры разрабатываемых планов и программ отличаются друг от друга, но существо планирования остается неизменным.

В процессе планирования разрабатываются: цели, виды работ или мероприятий, сроки их выполнения, потребность в ресурсах. Планирование обычно рассматривают как начальный или предварительный этап процесса управления, а осуществляют его на основе прогнозирования состояния объекта управления с учетом вероятностного характера внешних и внутренних воздействий на это состояние.

## **6.2 Алгоритм стратегического планирования в экономических системах**

В экономических системах применяются следующие алгоритмы стратегического планирования.

1. Американский экономист Р. Бейли выделяет *следующие шесть ступеней планирования*, применяемого как в частных фирмах, так и в государственных структурах:

первая – определение целей организации. Причем не всегда целью является максимизация прибыли. Организации, функционирующие в интересах всего общества, не являются коммерческими. Поэтому для них вырабатываются другие критерии целей;

вторая – описание и прогноз тенденций динамики экономического развития и других факторов, влияющих на деятельность данной организации;

третья – оценка внутренних активов организации. Следует отметить частую недооценку значения качества человеческих ресурсов как потенциального; источника повышения эффективности деятельности организации;

четвертая – адаптация структуры данной организации к плану;

пятая – осуществление плана;

шестая – оценки влияния плана на экономические и социальные процессы, и внесение в него необходимых корректив. Если цели плана не были достигнуты, следует определить, какие изменения должны быть предусмотрены, чтобы добиться их осуществления.

2. *Многоступенчатый метод* планирования и принятия управленческих решений широко используется агентствами развития и консалтинговыми фирмами США. Алгоритм этого метода предусматривает следующие ступени:

первая ступень – проведение инвентаризации ресурсов и анализ тенденций;

вторая – прогноз спроса, оценка того, что произойдет при определенных условиях (метод сценариев, построение имитационных моделей);

третья – определение целей и задач. во многих организациях и предприятиях при их формулировке учитывается мнение не только руководителей, но также мнений сотрудников, консультантов, экспертов и представителей делового мира;

четвертая – сопоставление и оценка альтернативных планов с учетом таких показателей, как финансовые возможности, степень соответствия целям, правовые и социальные препятствия осуществлению плана, дополнительная нагрузка на ограниченные мощности имеющейся инфраструктуры;

пятая – выбор наиболее приемлемого плана;

шестая – подготовка детальных планов для различных составляющих общего плана, мощностей местной инфраструктуры и программ;

седьмая – осуществление планов;

восьмая ступень – постоянная оценка всего процесса в целом.

3. Большинство планов экономического развития в США составляются с учетом модели, предложенной в 1950-х годах К. Мейерсоном:

1) в процессе анализа выявляются наиболее актуальные проблемы организации;

2) анализируются материалы, полученные от местных консультативных групп и предложенные ими показатели, касающиеся занятости, уровня зарплаты, объема продаж, налогов и другие;

3) определяются общие цели экономического развития;

4) собираются данные, которые затем анализируются, для общей оценки имеющихся ресурсов;

5) корректируются цели после полученных более точных данных;

6) готовятся альтернативные планы и сценарии развития;

7) оценивается каждый предложенный план и стратегия с точки зрения эффективности его осуществления (общей стоимости, затрат времени, технических трудностей реализации и влияния данной стратегии на другие сферы деятельности и имеющиеся ресурсы);

8) принимается окончательный план развития;

9) осуществляется выполнение плана;

10) производится наблюдение за результатами выполнения плана и их оценка;

11) анализируются полученные результаты и осуществляется их сравнение с целями, поставленными в плане.

4. В Канаде получила распространение методология планирования, предложенная Ф. Хейвудом, состоящая из шести ступеней:

1) общая дискуссия о целях;

2) профессиональный анализ целей и возможностей;

3) выработка методов оценки;

4) выбор соответствующих целей и оценка возможностей;

5) принятие избранной политики;

6) реализация планов.

Коротко эту схему можно сформулировать как «обзор — анализ — решение—план». Последствием принятия такой методологии является процесс диалога, в котором участвуют все заинтересованные лица, определяющие цели и приоритеты.

5. Департамент развития жилищного строительства и городов США в гиде по стратегическому планированию на мезоэкономическом уровне,

рассматривает несколько отличную от концепции Р. Бейли последовательность шагов:

- анализ конкурентных возможностей города, как экономической системы;

- обоснование главной приоритетной цели;

- разработка со направленных или взаимосвязанных с главной целью и направлений;

- создание тематических комиссий;

- подготовка частных стратегий в тематических комиссиях;

- формирование системы задач и мер стратегического плана;

- подготовка первой редакции базовой версии стратегического плана

- обсуждение плана с участием заинтересованных лиц, комитетов администрации, комиссий законодательного собрания, профессиональных ассоциаций, общественных организаций, профсоюзов. Доработка и согласование текста в тематических комиссиях.

Сравнительный анализ рассмотренных алгоритмов показывает, что они тесно связаны между собой и, в целом, отражают этапы принятия управленческого решения.

Независимо от последовательности шагов по планированию все исследователи сходятся во мнении, что для успешного стратегического планирования необходимо привлечение заинтересованных лиц (алгоритмы 4, 5, частично 2).

Принятие решений в области планирования рассматриваются в двух взаимодополняющих аспектах: как процесс и как деятельность. Деятельность по планированию – сосредоточена на функциональных аспектах, которые определяют, какие решения являются лучшими с технической и экономической точки зрения, подсчитываются необходимые затраты, интегральный экономический эффект от реализации планов, определяется объем и структура инвестиций, срок их окупаемости и т.д.

Окончательное решение обычно не принимается только на основе технических соображений. Представления специалистов часто противоречат интересам остальных членов сообщества. Поэтому необходим более широкий подход, который и вырабатывается в процессе принятия управленческих решений. Все заинтересованные лица, принимающие участие в определенных решениях имеют различные интересы, что порождает конфликты в отношении целей принятия решений. Таким образом, само решение становится методом выявления разнонаправленных, конкурирующих векторов интересов и создания из них устойчивых комбинаций, необходимых для достижения поставленных целей. Осуществляется это в процессе социального сотрудничества и создания общего перспективного видения проблемы развития организации всеми участниками этого процесса. В этом ракурсе принятое решение представляет собой процесс обмена информацией, примирения противоположных точек зрения и согласования позиций, формирования у участников общей заинтересованности в реализации выработанной стратегии.

**Организация**, как функция управления, способствует практической реализации разработанных планов на основе принятых управленческих решений. На этом этапе создается структура объекта управления, создаются организации, определяется подчиненность; взаимоотношения, связи подразделений.

Обычно четкого разделения между функциями планирования и организации нет и даже, наоборот, они достаточно тесно переплетаются, но, тем не менее, организация логически вытекает из планирования. Например, проектирование новых и существующих организаций, в том числе развитие и размещение объектов производственной базы, подсистемы комплектации и сбыта во многом зависит от формирования календарных планов.

### **6.3 Реализация управленческих функций**

В целом реализацию функций управления экономической системой можно представить следующим образом таблица 3.

Поскольку все функции производственно-хозяйственной деятельности направлены на решение конкретных управленческих задач, стоящих перед организацией, например на повышение качества продукции, своевременное материально-техническое снабжение материальными ресурсами и т.д., то каждая конкретная функция имеет свою специфику, в результате чего выполняются определенные виды управленческих работ, которые присущи по своему содержанию только этой функции. Причем, каждая функция делится на отдельные комплексы работ (комплексы задач), которые, в свою очередь, подразделяются на отдельные работы (операции, задачи).

Под управленческой задачей (операцией) понимается организационно неделимый и технологически однородный управленческий процесс. Осуществление этого процесса (или решение задачи) производится неизменным на определенном временном интервале составом исполнителей и средств труда (если процесс механизирован), имеет один объект воздействия, один результат – документ, решение.

Несмотря на то, что управленческие задачи разнообразны по содержанию, каждая задача имеет строго определенную постановку, конкретный результат, решение ее выполняется в определенной последовательности и в заданное время. Последовательность решения управленческой задачи или процедура характеризуется как набор определенных действий. Процедура решения каждой задачи определяет необходимый набор действий, зависит от содержания поставленной задачи.

Количество комплексов задач в каждой функции и количество задач в комплексе зависят от сложности функции и уровня управления.

Таблица 2 Реализация управленческих функций

Функции управления	Внутренняя среда		Внешняя среда		Финансово-экономический инструментарий выполнения функции
	Постановка задач для выполнения функции	Подразделение, выполняющее данную функцию и др.	Постановка задач для выполнения функции	Подразделение, выполняющее данную функцию	
<b>1</b>	2	3	4	5	6
<b>Планирование</b>	Разработка планов мероприятий подразделений, бюджета, планов по кадрам, маркетингу	Плановый отдел. Организационно-административный отдел	Планирование развития организации, разработка стратегических, тактических, оперативных планов	Плановый отдел. Комплекс перспективного развития, сектор инвестирования и прогнозирования	SWOT-анализ, бюджетирование, модели М.Портера, построение и оценка финансовых потоков проектов (статические и динамические показатели), разработка мультипроектов
<b>Организация</b>	Создание организационной структуры экономической системы	Организационное управление. Кадровый отдел	Учреждение новых подразделений, организация процессов решения актуальных задач	Экономическое управление	Функционально-стоимостной анализ (ФСА), бюджетирование, финансовая логистика, организационный реинжиниринг, процедуры взаимодействия участников мультипроектов
<b>Координация</b>	Координация деятельности различных служб организации	Плановый отдел	Координация деятельности предприятия	Экономический отделы	Бюджетирование, финансовая логистика, проведение взаимозачетов
<b>Контроль</b>	Выполнение планов внутренней работы, контрольных показателей	Управление делами. Финансовый отдел во взаимодействии с бухгалтерией	Контроль соблюдения законодательства, выполнения Распоряжений и планов ориентированных во вне, организация проверок с участием контролирующих органов	Отдел сбыта. Экономический отдел	Управленческий учет, контроллинг. скользящее бюджетирование, финансовая логистика, проведение аудита тарифов, цен, отчетности, финансовый анализ бюджета организации
<b>Мотивация</b>	Мотивация персонала муниципалитета на достижение поставленных целей, как элемент кадровой политики	Кадровый отдел	Мотивация участия организаций различных ОПФ в реализации социальных и других программ и проектов, привлечение инвесторов на территорию	Экономический отдел	Методы мотивации (ресурсно-мотивационный подход [6], теория справедливости, поведенческая теория и др.)

Каждая задача в отличие от функции, к которой она принадлежит, характеризуется целью, конкретностью, технологической последовательностью решения.

Управленческое решение в каждом конкретном случае направлено на решение определенной задачи (проблемы) в процессе функционирования производства. Таким образом, с точки зрения системного подхода, управленческое решение принимает субъект управления, т.е. лицо или орган, и направляет на объект управления – трудовой коллектив или отдельного работника, который должен реализовать это решение.

Управленческими решениями устанавливаются расстановка работников по рабочим местам, должностям; формируются цели их деятельности, сроки выполнения и виды работ; регламентируются функции, права, ответственность работников, меры поощрения и взыскания; распределяются материальные и энергетические ресурсы, денежные средства. От качества управленческих решений во многом зависит эффективность управления, его результативность. Управленческое решение относится к сложным продуктам человеческой деятельности и характеризуется правовыми, социальными и психологическими особенностями.

**Правовой аспект управленческого решения** является результатом волевого акта субъекта управления, т. е. результатом проявления его воли, с учетом имеющегося у него права распоряжаться материальными и трудовыми ресурсами для достижения поставленных перед организацией целей. Наряду с этим правовые особенности характеризуются и ответственностью, которую несут не только объект управления (персонал организации) за своевременное и качественное выполнение решения, но и субъект управления (руководитель) за своевременность принятия управленческого решения.

Каждое управленческое решение проявляется в нескольких взаимосвязанных аспектах.

К социальным особенностям управленческих решений относится то, что они затрагивают интересы людей, принимаются людьми, даже и в том случае, когда при выработке решений используется многоступенчатая и многоуровневая процедура принятия решений многими ответственными лицами.

Психологический аспект управленческого решения представляет собой результат мыслительной деятельности человека, поэтому его качество во многом зависит от опыта человека, его знаний, глубины мышления.

#### **6.4 Классификация видов управленческих решений. Алгоритм принятия решения**

Виды управленческих решений классифицируются по субъекту и объекту управления, по предмету и времени принятия, а также по формализуемости, степени самостоятельности, обязательности и форме.



Решения *по субъекту управления* группируются по видам субъекта управления (администрация предприятия, профсоюзная организация, совет трудового коллектива), по месту субъекта в иерархии управления, а также по количеству людей, участвующих в их принятии (единоличные, которые принимаются на основе единоначалия; коллегиальные, принимаемые коллегиями и комиссиями; коллективные, принимаемые трудовыми коллективами, партийными и общественными организациями).

Решения *по объекту управления* (по кругу лиц) зависят от того, кому поручается их выполнение. Так объектом, для которого выработано управленческое решение, могут быть отрасль, как макросистема в целом, организация или ее подразделение, как микросистема, а также подсистемы соответствующих систем вплоть до отдельных исполнителей.

Решения *по предмету* (содержанию) классифицируются на организационные, технические, экономические, социальные, которые вырабатываются в процессе функционирования систем.

Решения *по времени* делятся на перспективные (стратегические) на год и более лет, текущие – до года, квартал и оперативные – месяц, неделя, сутки.

*По степени формализации* решения подразделяются на формализуемые и неформализуемые. К формализуемым относятся стандартные решения, выработка которых может осуществляться по определенному, один раз составленному алгоритму, во многих случаях запрограммированному и выполняемому, как правило, с использованием вычислительной техники. К неформализуемым относятся нестандартные решения, требующие каждый раз творческого подхода, например назначение мер морального поощрения за высокие показатели работы.

Решения *по степени самостоятельности* подразделяются на принимаемые: самостоятельно, во исполнение указаний вышестоящего органа управления и по инициативе нижестоящих подразделений предприятия.

Решения *по степени обязательности* делятся на обязательные и рекомендательные. Обязательные – это законы, директивы, приказы, то есть решения, оформленные правовыми актами, имеющими императивный характер, то есть те которые не могут быть изменены по соглашению сторон. Рекомендательные решения носят скорее диспозитивный характер и не являются строго обязательными к исполнению.

***Как бы ни были разнообразны решаемые задачи, алгоритм принятия решения примерно один и тот же:***

- уточнение цели;
- оценка последствий, если цель не будет достигнута;
- выбор критерия для отбора вариантов, выявление этих вариантов и выбор из них наилучшего;
- оценка реальности, средств и ресурсов для решения задачи;
- установление порядка действий и конкретных исполнителей.

Для принятия правильных управленческих решений по сложным проблемам (задачам) управления производством используются методы, основанные на системном подходе.

Принятие решений может быть основано на логическом анализе ситуаций (логический метод), на основе объективно существующих закономерностей, с помощью которых можно получить количественные результаты от реализации различных вариантов решений (формализованный метод), на опросе мнений специалистов (метод экспертных оценок).

Из совокупности возможных решений выбирается наиболее приемлемые, уточняются цели, определяются средства их достижения и выбираются соответствующие индикаторы. Выбор правильного управленческого решения осуществляется при помощи сравнительного анализа на основе набора определенных принципов и критериев.

Отметим наиболее принципиальные моменты. Во-первых, на этом этапе следует комплексно, глубоко и детально исследовать взаимосвязь принимаемого решения с конечным результатом, то есть с ожидаемой прибылью, портфелем заказов, ликвидностью и риском. Во-вторых, при выборе не следует ограничиваться рассмотрением одного наиболее вероятного сценария будущего поведения организации. В-третьих, не следует ограничиваться рассмотрением только легко достижимых экономических результатов. Хотя несомненно, что, при прочих равных условиях, предпочтение следует отдать решению, наиболее подходящему для реализации в данной организации в данный момент.

В общем случае основополагающим является принцип аналитического характера выбора управленческого решения и разбивка его на подпроблемы.

Одним из инструментов метода структуризации проблем на подпроблемы, является дерево целей.

Дерево целей – метод структуризации задач, проблем, целей для их разукрупнения и конкретизации. Построение дерева целей и задач заканчивается на уровне определения исполнителей. Для структуризации может применяться метод диаграмм сродства, когда цели группируются поочередно каждым членом команды экспертов с помощью перемещения целей, написанных на самоклеющихся блоках и помещенных на какой-то поверхности (столе, письменной доске и пр.). Объектом диаграмм сродства является также распределение целей и функций по блокам организационной структуры. При построении дерева целей применяется комплексный анализ, основанный на учете внутренних и внешних факторов.

Внешний анализ направлен на наиболее полное выявление эффектов по всем направлениям, связанным с решением поставленной проблемы. Для этого проблема сопоставляется с завершающими этапами реализации целей и проводится количественная оценка эффектов от их реализации.

Внутренний анализ проблемы предполагает построение дерева проблем.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Какие функции управления экономической системой существуют?
2. Как классифицируются виды управленческих решений?
3. Какие количественные показатели, используются при анализе проблем?
4. Как можно представить алгоритм стратегического планирования в экономических системах?

### **Тесты:**

#### **1. Процесс принятия управленческого решения обычно включает:**

- а) анализ двух или более альтернатив и выбор наилучшей из них;
- б) выбор действий, которые обеспечивают наибольший объем продаж;
- в) получение внешнего финансирования для проектов;
- г) отбор только двух альтернатив для анализа.

#### **2. Субъект управления – это:**

- а) работник, которым управляют;
- б) работник, осуществляющий управление;

#### **3. Объект управления – это:**

- а) работник, которым управляют;
- б) работник, осуществляющий управление;

#### **4. Все управленческие решения должны быть обеспечены:**

- а) детализированным анализом релевантных данных, обычно состоящих из прошлых затрат и доходов;
- б) анализом одного варианта действий;
- в) анализом альтернативных вариантов действий;
- г) подтверждением акционеров.

#### **5. Информация для принятия решений управленцами преимущественно должна быть:**

- а) полной и точной;
- б) точной и оперативной;
- в) возможно отклонение в точности с целью повышения оперативности информации.

#### **6. Управленческий учет содержит информацию для управленческих решений:**

- а) о свершившихся хозяйственных операциях;
- б) носящую характер прогноза;
- в) все ответы верны.

#### **7. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:**

- а) релевантных расходах и доходах;
- б) совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
- в) контролируемых и неконтролируемых затратах;
- г) все ответы верны.

## ЛЕКЦИЯ 7. ФОРМИРОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

7.1 Причины необходимости внедрения управленческого учета

7.2 Мероприятия по формированию организационно-методологической модели. Переход к финансовой структуре предприятия

7.3 Формирование механизма взаимодействия управленческого и финансового учетов

7.4 Как выбрать систему автоматизации управленческого учета

### 7.1 Причины необходимости внедрения управленческого учета

В первую очередь необходимо сказать о тех предпосылках, на основании которых руководство предприятия принимает решение о формировании (или реорганизации) системы управленческого учета.

Главным и неоспоримым аргументом в пользу необходимости управленческого учета является экономическая среда. Процесс формирования рыночной экономики в России, пусть даже несколько затянувшийся и не совсем гладкий, тем не менее уже привел к ощутимым результатам, а именно к совершенно иным условиям деятельности предприятий: появилась юридическая и экономическая самостоятельность, проявляющаяся в относительной свободе принятия решений при формировании производственной программы, выборе поставщиков, потребителей, посредников и других партнеров по бизнесу, ценообразовании, распределении продукции, ресурсов, доходов и т.д. Руководителям приходится принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них. Кроме того, конкуренты предприятия постоянно находятся в поиске более выгодных решений, стараются более эффективным способом удовлетворить потребителей, а потребители, в свою очередь, становятся все более осведомленными и придирчивыми.

Как правило, необходимость в управленческом учете "назревает", когда на предприятии формируется некоторый уровень управленческой культуры, а руководство предприятия начинает реально осознавать **недостатки существующей системы управления**, среди которых:

– отсутствие механизма планирования (бюджетирования) деятельности предприятия, позволяющего проводить предварительный сравнительный анализ принимаемых решений, рассчитывать плановые, экономически оправданные (в соответствии с внутренними нормами и нормативами предприятия) показатели затрат, прогнозировать результаты деятельности и обосновывать перспективные решения, проводить анализ отклонений фактических показателей от плановых и выявлять их причины;

– отсутствие "прозрачной" системы учета затрат, позволяющей не только определить их достоверную величину, но и проанализировать их по видам, статьям, местам возникновения, носителям, центрам ответственности

и в других разрезах, необходимых для осуществления адекватного контроля деятельности и управления;

- несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней отчетности;

- отсутствие механизма оценки рентабельности направлений деятельности и отдельных продуктов;

- отсутствие процедур проведения анализа и принятия управленческих решений, связанных с вопросами формирования производственной программы, ценообразования, оценки инвестиционных проектов и т.д.;

- недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и предприятия в целом;

- отсутствие четкого механизма управления подразделениями предприятия (системы контрольных показателей, регламента их планирования, получения отчетов, анализа и оценки, стимулирования).

Впрочем все эти перечисленные " типовые " недостатки еще не свидетельствуют о необходимости в срочном порядке заняться внедрением управленческого учета.

Дело в том, что управленческий учет в той или иной степени присутствует на каждом предприятии.

## **7.2 Мероприятия по формированию организационно-методологической модели. Переход к финансовой структуре предприятия**

На основе результатов проведенного анализа создается организационно-методологическая модель управленческого учета. В самом общем виде данная модель включает *три составляющие* – методологическую, организационную и техническую.

*Методологическая составляющая* определяет, "чем" (т.е. какими объектами) и "как" (т.е. на основании каких принципов) предполагается управлять.

*Организационная составляющая* определяет, "кто" будет управлять, т. е. формирует перечень субъектов управления и определяет их роль в системе управленческого учета.

*Техническая составляющая* призвана ответить на вопрос, какие технические средства необходимы для функционирования системы управленческого учета.

На практике, конечно же, рассмотренные составляющие не всегда существуют в чистом виде и решение в ходе реорганизации управленческого учета различных вопросов предполагает их сочетание.

*Среди мероприятий по формированию организационно-методологической модели можно назвать:*

- формирование системы показателей для управления предприятием;
- переход к финансовой структуре предприятия и выделение центров финансового учета (отчетности);

– разработка "учетной политики" управленческого учета. Выделение объектов учета. Разработка учетных регистров управленческого учета. Составление перечня хозяйственных операций, критериев их признания и оценки. Разработка и утверждение регламента учета каждой операции;

– формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета;

– выделение объектов калькулирования. Выбор варианта калькулирования;

– разработка базовых форм управленческой отчетности;

– разработка концепции и выбор программы для автоматизации управленческого учета;

– разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета;

– выработка регламентов действий всех служб в рамках системы управленческого учета и закрепление их в соответствующих корпоративных стандартах.

В результате роста объемов деятельности многие предприятия приходят к децентрализации принятия решений, что делается путем выделения на предприятии центров ответственности. В результате повышается "управленческая прозрачность" предприятия — легче планировать и контролировать деятельность отдельных менеджеров и подразделений.

Структура предприятия, таким образом, может рассматриваться как совокупность центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Образуется иерархия центров ответственности во главе с генеральным директором, который несет ответственность перед владельцами (учредителями, вкладчиками) предприятия за прибыльное ведение бизнеса. Далее следует несколько функциональных и/или штабных подразделений, тоже являющихся центрами ответственности, еще ниже — центры ответственности, которые могут состоять из секций, подсекций и даже отдельных работников.

Каждый центр ответственности имеет свои "входы" и "выходы". Для центра ответственности по производству или по продаже "выход" может быть оценен по стоимости продукции, для других центров ответственности "выход" может быть измерен стоимостью оказанных услуг, для третьих — качеством.

"Входы" могут быть оценены по произведенным затратам. В этом случае система учета по центрам ответственности должна обеспечить возможность отделения затрат, контролируемых данным центром ответственности, от неконтролируемых им. При этом важным фактором может оказаться метод отнесения затрат на центр ответственности. Например, если затраты на ремонт оборудования распределяются на данный центр ответственности, то возможность контроля этих затрат весьма ограничена, но если они относятся пропорционально часовой ставке за

каждый час отработанного времени и ремонт производится по запросу ответственного исполнителя, то степень их контролируемости возрастает.

***Возможно формирование центров ответственности с разной степенью полномочий и ответственности:***

- центр затрат (ответственность за затраты);
- центр доходов (ответственность за выручку);
- центр прибыли (ответственность за прибыль, то есть и за затраты, и за выручку);
- центр инвестиций (ответственность центра прибыли плюс ответственность за размеры и эффективность капитальных вложений).

### **7.3 Формирование механизма взаимодействия управленческого и финансового учетов**

***Армирование механизма взаимодействия управленческого и финансового (собственно бухгалтерского) учета*** – одна из сложнейших проблем, решаемых при создании организационно-методологической модели. Здесь возможны различные варианты.

В практике западного учета применяются два варианта взаимосвязи управленческой и финансовой бухгалтерий с помощью контрольных счетов расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной системе учета на предприятии. Во втором варианте (вариант автономии) используются парные контрольные счета одного и того же наименования ("счета-экраны").

Планом счетов бухгалтерского учета, действующим с 2002 г., также предусмотрена возможность параллельного ведения учета затрат в системах собственно бухгалтерского учета и управленческого (производственного) учета с использованием счетов-экранов 30-39 Плана счетов. Однако оба варианта, хотя они и представляют собой разновидности автономии и интеграции, фактически реализованы в единой системе счетов. Они могут быть организованы при условии, что принципы, принятые в управленческом и финансовом учете, совпадают, чего на практике может и не быть. Исходя из этого, следует рассматривать и возможность использования третьего варианта – самостоятельной системы управленческого учета со своей системой регистров.

Целесообразность применения того или иного варианта определяется даже не размерами предприятия и объемами осуществляемых хозяйственных операций, а степенью отличий методологий управленческого и финансового учета. То есть организация финансового и управленческого учета в единой системе счетов не всегда позволяет учесть специфику принципов управленческого учета, а наличие автономных систем финансового и управленческого учета ведет к повышению трудоемкости работ, дублированию информации, появлению расхождений.

Поскольку одна из главных задач постановки управленческого учета — удовлетворение информационных потребностей менеджеров различных уровней управления, весьма важным является перечень и содержание разработанных форм управленческой (внутренней) отчетности.

***Существует ряд принципов, в соответствии с которыми формируются и предоставляются внутренние отчеты:***

- отчет должен быть адресным и конкретным;
- отчет должен содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;
- при составлении отчета следует учитывать психологические особенности и уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет. Необходимо знать пожелания менеджера относительно формы представления информации (например, табличная или графическая), состава показателей;
- отчет не должен быть перегружен, информация в отчете должна быть систематизирована;
- затраты на подготовку внутренней отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования (принцип экономичности);
- отчет должен быть "подготовленным", то есть он должен облегчать принятие решений.

Для создания на предприятии системы внутренней отчетности необходимо прежде всего определить перечень информации, которая необходима менеджерам различных структурных звеньев, а также степень оперативности / регулярности ее предоставления. Для этого, как правило, проводится специальное обследование системы управления предприятием, выявляются полномочия менеджеров различных уровней управления по принятию решений и их информационные потребности. В результате заполняется "Информационная карта", отражающая потребности в информации структурных единиц предприятия. Кроме самих форм должен быть проработан регламент их составления, передачи и обработки (порядок, сроки, ответственные).

В качестве примера рассмотрим подходы к формированию отчетов, использующих показатель маржинальной прибыли. ***Эти отчеты могут отражать:***

вклады отдельных продуктов / услуг в результаты деятельности предприятия;

вклады внутренних сегментов (производственных подразделений) в результаты деятельности предприятия;

вклады внешних сегментов (зон реализации: географических зон, каналов реализации, торговых представительств) в результаты деятельности предприятия.

Среди ***принципов***, используемых при составлении отчетности, необходимо выделить "иерархический" принцип (принцип многоступенчатой отчетности по уровням управления). Реализация "иерархического" принципа предполагает, что по мере увеличения уровня руководства, которому предоставляется отчет, детализация отчета уменьшается.



#### **7.4 Как выбрать систему автоматизации управленческого учета**

Реализация проекта автоматизации в ходе постановки системы управленческого учета является *"процессом в процессе"*, имеет свою длительность, этапы (предпроектный, проектный, внедрения), свои риски и свой эффект. Данный этап может (и должен) быть "вплетен" в процесс постановки управленческого учета, в нем должны быть учтены все требования к разрабатываемой системе управленческого учета, он же, в свою очередь, влияет на конкретные регламенты, разделение функций, способы представления информации в управленческом учете.

При определении требований к будущей системе автоматизации должны быть задействованы представители всех служб, которые в дальнейшем будут эксплуатировать данную систему.

Возможности автоматизации в настоящее время разнообразны, их выбор зависит от множества факторов, например: размера предприятия, сложности его структуры, отраслевой принадлежности, имеющихся на предприятии программных продуктов.

Выбирая программу для автоматизации управленческого учета, необходимо прежде всего исследовать уже применяемые (если таковые имеются) программы или отдельные модули автоматизации (в области планирования, складского учета, оперативного и бухгалтерского учета и т.п.), а также возможности их использования для автоматизации управленческого учета или же интеграции с внедряемой информационной системой.

Итак, решение о выборе того или иного программного продукта индивидуально для конкретного предприятия и связано с учетом множества рассмотренных выше факторов.

Разработка процедур принятия решений на основе информации управленческого учета. ***Как известно каждая ситуация принятия решений характеризуется определенным набором реквизитов:***

- поле альтернатив (набор вариантов решений, которые можно принять в данной ситуации);
- параметры решений (внешние и внутренние условия, которые должны быть приняты во внимание при принятии решений и которые "сужают" поле альтернатив);
- целевые установки (цели или группы целей, на достижение которых должно быть направлено принятое решение);
- факторы цели (факторы, содействующие достижению целей).

Управленческий учет играет очень важную роль в принятии решений. В процессе выполнения своих функций менеджеры постоянно сталкиваются с проблемой выбора оптимального варианта действий. При этом возникают типичные вопросы: что производить, как производить, где продавать продукт, какую цену назначать и т.д. ***В качестве примеров типичных ситуаций для управленческого учета, требующих принятия управленческих решений, можно привести:***

планирование производственной программы и выбор ассортимента продукции (работ, услуг);

ценообразование, в том числе расчет цен, обеспечивающих достижение целевых показателей деятельности, а также трансфертное ценообразование, используемое при обмене полуфабрикатами и изделиями между различными подразделениями одного предприятия;

выбор варианта организации процесса снабжения комплектующими (приобретение комплектующих у сторонних поставщиков или организация собственного производства комплектующих), включающий в себя рассмотрение как финансовых, так и нефинансовых факторов. Финансовые факторы связаны с величиной затрат. В дополнение к ним анализируют нефинансовые факторы, например:

будет ли обеспечиваться необходимое качество?

будут ли выполнены сроки поставок?

не произойдет ли неожиданное увеличение цен?

будет ли оборудование использовано для производства другой продукции?

оценка целесообразности принятия дополнительного заказа по цене ниже обычной или рыночной. Такой подход целесообразно применять в случае: резкого спада производства, наличия свободных производственных мощностей, столкновения фирмы с острой производственной конкуренцией;

определение "вклада" отдельных подразделений предприятия в общие результаты деятельности для выбора наиболее прибыльных направлений, а также для оценки деятельности руководителей подразделений (менеджеров различных уровней управления) для определения размеров их стимулирования;

оценка целесообразности ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги);

выбор варианта капитальных вложений, анализ эффективности мероприятий по модернизации оборудования. Эта проблема характерна не столько для оперативного управления, сколько для решения вопросов стратегического развития предприятия. Такие решения должны быть должным образом проанализированы и обоснованы, поскольку действуют они длительное время;

сохранение достигнутого уровня прибыли.

Таким образом, информация, получаемая в системе управленческого учета, используется для принятия управленческих решений как долгосрочного, так и краткосрочного характера, в самых разнообразных ситуациях.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Какие причины побуждают предприятие внедрять управленческий учет?

2. Какие мероприятия по формированию организационно — методологической модели используют?

3. Как происходит переход к финансовой структуре предприятия?

4. Как происходит механизм формирования взаимодействия управленческого и финансового учета?

5. Как выбрать систему автоматизации управленческого учета?

**Тесты:**

**1. За не правильное ведение управленческого учета осуществляется:**

- б) дисциплинарная ответственность;
- в) судебное разбирательство.

**2. План счетов управленческого учета:**

- а) строго регламентирован государством;
- б) носит рекомендательный характер;
- в) не существует общей формы плана счетов управленческого учета.

**3. В рамках системы управленческого учета можно решить следующие задачи:**

- а) достижение управляемости основных бизнес – процессов;
- б) улучшение качества производимой продукции;
- в) расширение объемов производств.

**4. Управленческий учет ориентирован на:**

- а) цели предпринимательства;
- б) цели государства;
- в) цели инвесторов.

**5. Не является сферой управленческого учета:**

- а) учет производственных затрат;
- б) исчисление и контроль себестоимости продукции;
- в) предоставление отчетных данных внешним пользователям.

**6. Внутренние аналитические отчеты,готавливаемые бухгалтером предприятия используются:**

- а) налоговыми органами;
- б) руководителями самой формы;
- в) внутренними подразделениями предприятия.

**7. Запись бухгалтерской информации внутри фирмы может осуществляться:**

- а) обязательно опираясь на систему двойной записи;
- б) не опираясь на систему двойной записи;
- в) произвольно.

**8. Информация, собирается по подразделениям фирмы не может быть отражена:**

- а) в различных единицах измерения;
- б) в стоимостной оценке;
- в) в натуральной оценке.

**9. Бухгалтер в управленческом учете не использует:**

- а) стоимостные показатели;
- б) показатели человеко-час;
- в) показатели машино-час.

**10. Объектом отчетности в управленческом учете служит:**

- а) организация как единое целое;
- б) подразделения, выделенные по отдельным производством, видам деятельности, центрам ответственности;
- в) производство конкретного вида изделий.

## **ЛЕКЦИЯ 8. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА ДЛЯ АНАЛИЗА И ОБОСНОВАНИЯ РЕШЕНИЙ НА РАЗНЫХ УРОВНЯХ УПРАВЛЕНИЯ**

8.1 Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации

8.2 Управленческий учет и контроллинг эффективности производственных инвестиций

8.3 Сущность методики «Таргет-костинг»

### **8.1 Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации**

Процесс принятия управленческих решений является особым видом деятельности, требующим высокой квалификации, практического опыта, развитой интуиции, часто сродни искусству. Многие решения являются уникальными, и процесс их выработки не может быть определен правилами, конкретными шагами, четкой последовательностью или временными ограничениями, оно подчиняется внутренней логике – это цикл принятия решения.

Специальный заказ. Руководство часто сталкивается с проблемой – принять или нет специальный заказ по цене ниже нормальной рыночной и иногда даже по цене ниже себестоимости. Компания может их принять только в случае, если позволяют производственные мощности. Необходимо провести сравнительный анализ возможных двух вариантов – без специального заказа и с учетом специального заказа. При анализе решений о принятии спецзаказа могут быть использованы формат сравнительной отчетности маржинальной прибыли и также приростной анализ.

Решение типа «купить или производить самим». Руководство производственных подразделений часто сталкивается с проблемой – производить самим или покупать на стороне отдельные или все части производимого продукта. В ситуации принятия решения «купить или производить» комплектующие для изделий, требующих сборочных операций, выбор оптимального решения основывается не только на сравнении данных о себестоимости их изготовления и цены закупки, но, главным образом, на анализе альтернативного использования высвобождаемого при этом оборудования и других производственных ресурсов.

При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей, для определения, какой продукт или продукты производить (продавать) с целью максимизации прибыли, полезно использовать МД и определить маржинальную прибыль для каждого продукта, а затем рассчитать маржинальную прибыль на единицу ограниченного ресурса.

Решение по прекращению деятельности неприбыльного сегмента. Анализ заключается в сравнении двух отчетов о прибылях и убытках компании, используя маржинальный подход, один из которых включает все данные о сегменте, а во втором эта информация исключается. Основная проблема, которую необходимо решить здесь – оставить продукт, услугу или подразделение или элиминировать их.

Для решения о ликвидации неприбыльного сегмента (производственной линии, услуги или подразделения) требуются два инструмента анализа:

- 1) составление отчета с использованием маржинального подхода, и
- 2) приростной анализ.

Модернизация оборудования. Проблемы модернизации оборудования, замены устаревших машин и станков на новые более производительные являются типичными задачами не только оперативного управления, гораздо в большей степени проблемами стратегического развития предприятия.

## **8.2 Управленческий учет и оценка эффективности производственных инвестиций**

Инвестиции это, согласно международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) – актив, который предприятие (компания) использует для наращивания богатства за счет различного рода доходов, полученных от объекта инвестирования (в форме процентов, роялти, дивиденда и арендной платы), а также прироста стоимости капитала.

Инвестиции подразделяют на краткосрочные и долгосрочные, финансовые и производственные (реальные). Краткосрочные инвестиции – это легко реализуемые финансовые вложения, производимые на срок не более одного года. Долгосрочные инвестиции осуществляют в течение ряда лет, они приносят экономические выгоды и преимущества долгие годы. Инвестиции могут быть финансовыми посредством приобретения акций и облигаций других предприятий и производственными (реальными) в виде капитальных вложений в строительство, приобретение основных средств. Учет и оценку эффективности финансовых вложений осуществляет финансовая бухгалтерия, производственных капвложений – система УУ.

Все предприятия нуждаются в производственных инвестициях. Они необходимы для создания, обновления имеющейся материально-технической базы, замены морально и физически изношенных основных средств, наращивания объемов деятельности, освоения новых ее видов, рынков сбыта и т.п.

Капитальные вложения отличают значительные суммы затрат, их невозвратность, длительность сроков функционирования объектов. Принятие решений по инвестициям осложняется необходимостью выбора одного из нескольких проектов, ограниченностью финансовых ресурсов для инвестирования, риском неэффективности.

В теории и практике инвестирования разработаны различные критерии оценки проектов капитальных вложений. Это показатели используемые:

- а) для отбора лучших проектов, их ранжирования;
- б) для оптимизации проекта в ходе его осуществления;
- в) для формирования оптимальной инвестиционной программы.

Критерии можно подразделить на 2 группы: не зависящие от времени реализации проекта, основанные на учетных оценках; основанные на дисконтированных оценках.

В первую группу входят показатели срока окупаемости инвестиций и учетная норма прибыли, во вторую – показатели:

- чистой дисконтированной стоимости;
- индекс рентабельности инвестиций;
- внутренняя норма прибыли;
- дисконтированный срок окупаемости капитальных вложений.

### **8.3 Сущность методики «Таргет-костинг» и система сбалансированных показателей**

Целевое калькулирование себестоимости продукции (Target Costing) осуществляется на стадии планирования и разработки. В ходе целевого калькулирования себестоимости продукции производится планирование по трем направлениям: себестоимость/цена, качество, функциональные возможности. При этом определяется такая схема дизайна продукции, которая обеспечит целевой уровень производственных затрат, соответствующий приемлемой величине прибыли с учетом уровня рыночных цен, прогнозных объемов продаж и заданных функциональных возможностей. В основе методики Target Costing лежит уравнение:

Целевая себестоимость = Продажная цена – Целевая прибыль

Таким образом, целевое калькулирование (target costing) – это структурный подход к определению себестоимости, по которой производство и продажа некоторого продукта с заданными функциональными возможностями и качеством обеспечат желаемый уровень прибыли при предполагаемой продажной цене.

Системы сбалансированных показателей. Наиболее распространенная система сбалансированных показателей, разработанная профессорами Р.С. Капланом и Д.П. Нортон, позволяет описать стратегию развития предприятия, нацеленную на создание экономической стоимости путем удовлетворения требований потребителей в результате эффективного выполнения внутренних бизнес процессов. Стратегия развития предприятия с позиции системы сбалансированных показателей охватывает четыре проекции:

- финансовая проекция – определяет финансовые цели деятельности предприятия в соответствии с ожиданиями акционеров и инвесторов;
- проекция потребителей – описывает содержание потребительской стоимости (или требований определенной группы потребителей), создание (удовлетворение) которой позволит достичь финансовых целей;

– проекция внутренних бизнес-процессов – описывает способ создания потребительной стоимости;

– проекция обучения и роста – обозначает необходимый для эффективного выполнения заданных бизнес-процессов уровень инфраструктуры на предприятии (Проекция системы сбалансированных показателей выстраиваются по цепочке причинно-следственных взаимосвязей).

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере снабжения?

2. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере производства?

3. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере сбыта?

4. Каким образом информация управленческого учета используется при принятии решений о производственных инвестициях?

5. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций по величине срока окупаемости?

6. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций по величине чистой дисконтированной стоимости?

7. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций на основе расчетов внутренней процентной ставки доходности? 8. Как можно учесть инфляцию при принятии решений о производственных инвестициях в управленческом учете?

9. В чем основные различия в содержании методов ЧДС и внутренней процентной ставки? В каких случаях они могут дать разные результаты при оценке инвестиционных проектов?

10. В чем разница между производственным и коммерческим риском инвестирования?

### **Тесты:**

**1. До начала принятия решения управленческой задачи устанавливается:**

- а) текущий контроль;
- б) предварительный контроль;
- в) заключительный контроль.

**2. Управленческий анализ – это:**

а) аналитическая система, предназначенная для оценки деятельности предприятия;

б) промежуточный этап управления организацией, объектом которого является прошлая и будущая деятельность сегментов бизнеса, информационной базой – данные, собранные в системе управленческого учета, предназначенный для аналитической поддержки управленческих решений;

в) промежуточный этап управления организацией, объектом которого является прошлая и будущая деятельность сегментов бизнеса.

**3. В рамках системы управленческого учета можно решить следующие задачи:**

- а) достижение управляемости основных бизнес-процессов;
- б) улучшение качества производимой продукции;
- в) расширение объемов производств.

**4. Основанием для принятия решений на уровнях управления организацией служит:**

- а) внешняя отчетность;
- б) внутренняя отчетность.
- в) внешняя отчетность и частично внутренняя.

**5. Быстрота реакции на принятие управленческих решений, а также быстрое и четкое их доведение до управляемой системы - это:**

- а) адаптивность;
- б) надежность;
- в) оперативность.

**6. При формировании организационной структуры предприятия и построении системы управленческого учета и управленческого анализа:**

а) учетно-аналитическая система должна адаптироваться к построению организационной структуры;

б) организационная структура должна адаптироваться к требованиям управленческого учета и анализа;

в) изменяются и организационная структура, и учетно-аналитическая система с целью дополнения эффективности их работы, не доминируя друг над другом.

**7. Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:**

- а) входящие и исходящие;
- б) расходы по обычным видам деятельности, операционные расходы, внереализационные расходы;
- в) операционные расходы и внереализационные расходы.

**8. Основным источником информации при осуществлении анализа эффективности принимаемых управленческих решений является:**

- а) управленческий учет;
- б) бухгалтерский (финансовый) учет;
- в) налоговый учет.

**9. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:**

- а) релевантных издержках и доходах;
- б) совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
- в) контролируемых и неконтролируемых затратах.

**10. К общим функциям управления относится:**

- а) организация труда;
- б) прогнозирование;
- в) экономическая функция.



## ГЛОССАРИЙ

**ABC-анализ** – метод, позволяющий классифицировать ресурсы фирмы по степени их важности.

**Административные расходы, Общехозяйственные расходы (Administrative Expense, General and Administrative Expense)** – Расходы, понесенные на предприятии в целом, в отличие от расходов специального назначения – таких, как производственные или затраты на реализацию. Характер затрат, включаемых в эту категорию, различается в зависимости от видов деятельности. Обычно к административным расходам относятся:

- 1) затраты на оплату труда управленческого персонала;
- 2) амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств общехозяйственного назначения;
- 3) арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- 4) расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;
- 5) другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

**Актив (Asset)** – Ресурсы, получаемые или контролируемые конкретным хозяйствующим субъектом, возникшие в результате совершенных в прошлом операций или событий и являющиеся источником предполагаемых экономических выгод в будущем.

**Амортизация (Depreciation, Amortization, Depletion)** – Распределение амортизируемой стоимости актива на рассчитанный срок его полезной службы. В рамках понятия амортизация различают:

износ (depreciation) – термин обычно применяется к материальным активам;

амортизация (amortization) – термин часто используется для нематериальных активов;

истощение (depletion) – амортизация природных ресурсов (так называемых истощаемых средств – природный газ, уголь, нефть, древесина и т.п.).

**Амортизируемая стоимость (Depreciable Amount)** – Фактическая стоимость приобретения актива или другая величина, заменяющая фактическую стоимость приобретения в финансовой отчетности, за вычетом расчетной ликвидационной стоимости. Амортизируемая стоимость относится систематически на каждый отчетный период в течение срока полезной службы актива.

**Анализ затрат (Cost Analysis)** – Анализ величины, структуры и динамики затрат с целью выявления их возможного снижения и более эффективного использования имеющихся ресурсов.

**Анализ коэффициентов (Ratio Analysis)** – Расчет финансовых и других показателей и их сравнение с показателями, полученными в прошлых периодах, со средними отраслевыми данными и с нормативами. Цель подобного анализа — получить ясную картину в отношении совершаемых хозяйственных операций и событий.

## **Анализ отклонений (Analysis of Variances, Variance Analysis)**

1. Определение значений и выявление причин отклонений фактических затрат от нормативных, плановых или расчетных.

2. В статистике – выявление отклонений параметра от среднего распределения.

**Базисный (исходный) бюджет (Baseline Budget)** – Бюджет, устанавливаемый в начале года. Сравнительный анализ фактических данных с исходным бюджетом показывает размер отклонения от первоначального плана. Сравнение текущего бюджета с исходным позволяет оценить, какая часть этого отклонения вызвана изменениями текущих условий от предполагаемых изначально.

**Базовая нормативная себестоимость (Basic Standard Cost)** – Нормативная себестоимость, представляющая собой исторически сложившийся производственный стандарт. Она остается неизменной до тех пор, пока не произойдет значительное изменение сущности производственных операций. К пересмотру базовой нормативной себестоимости могут привести и такие события, как, например, рост цен на используемые ресурсы (сырье, материалы, энергоносители, труд).

**Безубыточности анализ (Breakeven Analysis)** – Анализ результатов деятельности предприятия на основе соотношения объемов производства, прибыли и затрат, позволяющий определить взаимосвязи между издержками и доходами при разных объемах производства. Его особенность заключается в том, что он показывает одновременно и объем, при котором не возникают ни прибыль, ни убытки, и влияние постоянных и переменных факторов на ожидаемую прибыль при различных объемах производства. Также называется Анализом соотношения "затраты-объем-прибыль" (CVP-анализ). См. Безубыточности график.

**Безубыточности предел (Margin of Safety)** Разность между фактическими или бюджетными показателями объема реализации и соответствующими значениями в точке безубыточности. Обычно выражается в денежных единицах, может также выражаться в единицах продукции или коэффициентом.

**Безубыточности график (Breakeven Chart)** – График, отражающий зависимость суммарных доходов и расходов от объема реализации при постоянном значении цены реализации единицы продукции; некоторые расходы являются постоянными, а некоторые изменяются прямо пропорционально реализации. Также называется Диаграммой прибыли вкладов (Contribution Profitgraph).

### **Безубыточности точка (Breakeven Point)**

Размер дохода, при котором суммы доходов и расходов равны. Этот показатель может быть представлен в единицах (как результат отношения постоянных затрат к маржинальной прибыли на единицу) или в денежном выражении (как результат отношения постоянных затрат к доле маржинальной прибыли на единицу).

Точка безубыточности соответствует объему реализации, начиная с которого выпуск продукции должен приносить прибыль. Рассчитанный объем реализации (выпуска) продукции сопоставляется с проектной мощностью создаваемого предприятия. Точка безубыточности рассчитывается как отношение величины постоянных расходов к разности цены продукции и величины переменных расходов, деленной на объем реализации продукции.

**Бюджет (Budget)** – Информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Бюджет представляет собой директивный план будущих операций и используется для планирования, контроля и оценки эффективности деятельности. Также иногда называется Планом по прибыли (Profit Plan).

**Бюджет в натуральном выражении (Physical Budget)** – Бюджет, сформированный не в денежном выражении, а в натуральных показателях, таких как единицы готовой продукции, материалов, количество сотрудников или отработанные часы.

**Бюджет гибкий (Flexible Budget)** – Бюджет, показатели которого могут регулироваться в зависимости от уровня деятельности. Это может быть переменный бюджет, данные которого составляют фиксированные суммы плюс переменные от объема деятельности. Это может быть ступенчатый бюджет, состоящий из серии детальных финансовых бюджетов. Из всех них можно выбрать бюджет, приемлемый для любого уровня фактической деятельности, чтобы оценить фактические затраты и расходы. Ср. с Фиксированный бюджет (Fixed Budget).

**Бюджет главный (Master Budget)** – Бюджет, который консолидирует все подбюджеты в общий план и на основе которого производится управление. Обычно охватывает период, равный одному году. В его состав входит также финансовая отчетность (включающая отчет о финансовых результатах, баланс и отчет о движении денежных средств), операционный бюджет и бюджет продаж. Помимо указанного, в его состав может входить бюджет капитальных вложений, который в течение периода планирования корректируется таким образом, чтобы на его основе можно было координировать деятельность. Называется также Общим бюджетом (Comprehensive Budget).

**Бюджетирование, Планирование (Budgeting)** – Процесс планирования движения ресурсов по предприятию на заданный будущий период и/или проект.

**Бюджетлируемые затраты (Budgeted Costs)** – Оценочные затраты на определенный будущий период, включенные в бюджет.

**Бюджет исполнительный (Performance Budget)** – Бюджет в разрезе операций, подлежащих исполнению, и ответственных за их выполнение лиц, по сравнению с которым оцениваются фактические результаты.

**Бюджет капитальных вложений (Capital Budget)** – План предполагаемых расходов на приобретение долгосрочных активов и средства финансирования этих приобретений.

**Бюджетное управление (Budgetary Control)** – Ряд обязательных мероприятий, цель которых — обеспечить исполнение бюджета, а если это невозможно – пересмотреть его.

**Бюджетные полномочия (Budgetary Authority)** – Право утверждения расходов согласно бюджету. Иногда также – право на распоряжение/корректировку самого бюджета (подразделения) в рамках определенных лимитов.

**Бюджетный цикл (Budget Cycle)** – Циклически повторяющаяся цепочка действий, направленных на подготовку бюджета, контроль и необходимые корректировки в ходе исполнения.

**Бюджет операционный (Operating Budget)** – План доходов и расходов, связанный с ведением операционной деятельности за определенный период. Называется также текущим бюджетом.

**Бюджет подразделения (Departmental Budget)** – Бюджет, состоящий из доходов и/или затрат, относящийся к определенному подразделению, функции или процессу. В качестве примеров можно привести бюджет затрат на производство, бюджет расходов на маркетинг, бюджет на зарплату, бюджет на закупки и бюджет на исследования и разработки.

**Бюджет проекта (Project Budget)** – Бюджет затрат и капитальных вложений, составляемый для определенного проекта на период срока его реализации в разрезе ресурсов и функций; срок реализации проекта может охватывать несколько периодов операционного бюджета.

**Бюджет предварительный (Pro-forma Budget)** – Предполагаемый финансовый отчет или бюджет, подготавливаемый на основе ряда допущений о том, что может произойти в будущем в заданном периоде или периодах. Его следует отличать от бюджета, который обычно вырабатывается на основе плана независимо от того, являются ли сделанные допущения правдоподобными.

**Бюджет целевой программы (Program Budget)** – Бюджет, структура которого нацелена на отражение расходов (а зачастую и доходов) по целевым программам, реализуемым предприятием.

**Бюджет центра ответственности (Responsibility Budget)** – Бюджет, устанавливающий планы в разрезе лиц, ответственных за их выполнение. Этот бюджет представляет собой механизм контроля функционирования менеджеров центров ответственности, поскольку в нем закрепляются ожидаемые показатели эффективности их работы.

**Валовая прибыль (Gross Profit – амер., Gross Margin – англ.)** – Разница между чистой реализацией и себестоимостью реализованных товаров.

**Валовой доход, Валовая реализация (Gross Revenue, Gross Sales)** – Суммарный доход от продаж без учета скидок за срочность оплаты, компенсаций и прочих корректировок.

**Внеоборотные активы (Noncurrent Assets; Fixed Assets, Capital Assets – англ.; Long-Live Assets – амер.)** – Все активы, не являющиеся текущими. Внеоборотные активы включают в себя материальные,

нематериальные, операционные и финансовые активы долгосрочного характера. Для обозначения данного понятия в Великобритании используется термин Fixed Assets или Capital Assets, а в США – Long-Live Assets.

**Внутренний контроль (Internal Control)** – Цельная система средств контроля (финансовых и других), устанавливаемая управленческим звеном на предприятии для обеспечения строгого следования политике управления, сохранности активов, а также – насколько это возможно – завершенности и точности информации.

В соответствии с Правилom (стандартом) аудиторской деятельности "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита" система внутреннего контроля экономического субъекта должна включать в себя: надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду, отдельные средства контроля.

**Внутренняя норма прибыли (Internal Rate of Return, IRR)** – Ставка дисконтирования, при которой чистая текущая стоимость денежных выплат и поступлений равна нулю. Называется также Нормой прибыли с поправкой на время (Time-Adjusted Rate of Return). Внутренняя норма прибыли (внутренний предельный уровень доходности, IRR) специальная ставка дисконта, при которой суммы поступлений и отчислений денежных средств дают нулевую чистую текущую приведенную стоимость, т.е. приведенная стоимость денежных поступлений равна приведенной стоимости отчислений денежных средств.

**Внутрифирменная прибыль (Interdivisional Profit)** – Разность между ценой реализации и себестоимостью продукции, проданной одним подразделением другому подразделению той же хозяйственной единицы. Цена реализации в таких случаях обычно называется трансфертной ценой.

**Внутрихозяйственная прибыль (Intracompany Profit)** – Прибыль от реализации, произведенной одной компанией другой компании в рамках консолидированной или аффилированной группы.

**Возможная цена продажи (Exit Value)** – Цена или сумма, по которой может быть продан актив или погашено обязательство. Может принимать форму текущей возможной цены продажи, ожидаемой возможной цены продажи или текущей стоимости. Называется также Текущей возможной ценой продажи (Current Realizable Value).

**Восстановительная стоимость (Recovery Value)**

Оценочный доход от перепродажи или списания основного средства.

Стоимость восполнения израсходованных запасов.

Стоимость основного средства с учетом переоценки основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам

Готовая продукция (Finished Goods Inventory)

Конечный продукт производственного процесса предприятия.

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и

качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Содержание соответствующего управленческого счета, отражающего стоимость завершенной продукции, готовой к реализации или другому использованию.

В экономическом смысле это – характеристики хозяйственной единицы, не идентифицируемые отдельно и позволяющие получить сверхнормативную прибыль от активов, поддающихся учету.

В российской практике применяется как термин "деловая репутация", так и "гудвилл". Гудвилл – коммерческая ценность предприятия (фирмы), его престиж, деловые связи.

**Дерево решений (Decision Tree)** – Диаграмма, в которой каждая ветвь представляет собой альтернативное решение. Чистый выигрыш (выгоды минус затраты) отражается на заключительных узлах дерева, путь к которым проходит по ветвям от начального узла. Используется для анализа альтернативных вариантов и принятия решения.

**Доля маржинальной прибыли (Contribution Margin Ratio)** – Отношение маржинальной прибыли к чистой реализации. Доля маржинальной прибыли может измеряться для отдельной единицы либо для всей суммы реализации и маржинальной прибыли предприятия.

**Доходы (Revenues – амер., Income – англ.)** – Поступления за период или другие формы повышения стоимости активов хозяйственной единицы или изменение состояния ее обязательств (или комбинации того и другого) от поставки или производства продукции, предоставления услуг или других операций, являющихся основной деятельностью хозяйственной единицы. Доход – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества), погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

**Затраты, включаемые в стоимость запасов (Inventoriable Cost)** – Понесенные при формировании запасов затраты, подлежащие включению в стоимость приобретаемых запасов или производимой продукции. Рассматриваются как затраты процесса в отличие от затрат периода. В практике российского бухгалтерского учета – расходы, связанные с приобретением материально-производственных запасов. Такие расходы формируют фактическую себестоимость материально-производственных запасов и включают в себя затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования. Понятия расходов процесса и периода фактически введены главой 25 НК РФ.

**Идеальная нормативная себестоимость (Ideal Standard Cost)** – Минимальная сумма комбинации всех производственных затрат для достижения максимально допустимого выпуска. Ввиду того, что определение подразумевает идеальные технологические условия, оно имеет более

теоретическое, нежели практическое значение. Называется также Совершенной нормативной себестоимостью (Perfection Standard Cost).

**Измерение результатов деятельности (Performance Measurement)** – Количественная оценка продуктивности и эффективности выполнения задач и достижения целей центром ответственности.

#### **Инвестиции (Investment)**

Расходы на приобретение собственности или других активов с целью получения прибыли; приобретенный актив. То есть расходы, произведенные в ожидании будущего дохода.

Денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта (ст. 1 Федерального закона от 25.02.99 г. № 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений", с изм. и доп. от 2 января 2000 г., 22 августа 2004 г.).

**Калькуляция себестоимости (Costing)** – Накопление и отнесение затрат на объекты учета затрат (единицы продукции, подразделения и т.п.), для которых требуется отдельная калькуляция или оценка.

**Калькуляция себестоимости методом поглощения затрат (Absorption Costing)** – Метод калькуляции производственной себестоимости, основанный на включении как переменных, так и постоянных производственных накладных расходов в себестоимость произведенной продукции.

**Калькуляция себестоимости методом полного поглощения затрат (Full Absorption Costing)** – Система калькуляции себестоимости, в которой прямые материальные и трудозатраты, а также все элементы производственных накладных расходов (постоянные или переменные) включаются (поглощаются) в себестоимость продукции.

**Калькуляция себестоимости нормальная (Normal Costing)** – Процесс калькуляции себестоимости, когда на объект учета затрат относится сумма потребленных материалов и людских ресурсов плюс сумма распределенных на базе нормальной мощности накладных расходов.

**Калькуляция себестоимости позаказная (Job Order Costing)** – Метод учета затрат, при котором затраты накапливаются на отдельные заказы (работы). Заказом (работой) может являться производство изделия или услуги, например, ремонт автомашины или лечение пациента в больнице. Ср. с Попроектная калькуляция себестоимости (Process Costing).

**Калькуляция себестоимости полной (Full Costing)** – Отнесение всех возможных статей затрат на объект учета затрат (продукцию, например), как правило, для целей ценообразования, оценки прибыльности продукции и оценки запасов. В нефтегазодобывающей промышленности это – капитализация и последующая амортизация затрат на разработку месторождений независимо от успеха.

**Калькуляция себестоимости попроцессная (Process Costing)** – Метод учета затрат, при котором затраты вначале собираются по бизнес-процессам, а затем относятся на отдельные центры затрат и на каждую единицу продукции.

**Калькуляция себестоимости по прямым затратам, Директ-костинг (Direct Costing)**

Калькуляция, при которой в расчет принимаются только прямые производственные затраты, а косвенные учитываются как затраты периода; обычно применяется только для нужд управленческого учета.

Общее название калькуляции себестоимости продукта без включения накладных расходов.

**Калькуляция себестоимости по фактическим затратам (система) (Actual Costing)** – Метод калькуляции себестоимости, при котором в себестоимость продукции включаются фактические прямые затраты на материалы и труд, а также производственные накладные расходы.

**Капитальные затраты (Capital Expenditure)** – Затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств, которые после их окончания улучшают (повышают) ранее принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объектов основных средств. Такие затраты увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств

**Компонент себестоимости, Составляющая себестоимости (Cost Price Component)** – Виды затрат для определения себестоимости исходя из их природы. К составляющим себестоимости продукции относятся:

затраты на производство;

затраты на материалы;

начисления на затраты на производство;

начисления на затраты на материалы;

общие затраты (то есть прочие, например затраты на командировки).

**Консолидированная финансовая отчетность (Consolidated Financial Statements)**

1) Отчеты, отражающие финансовое состояние или финансовые результаты двух или более взаимосвязанных предприятий, как одного. В этих отчетах обычно агрегируются счета материнской и дочерних компаний, которыми первая владеет или которые контролирует. Из консолидированного отчета исключаются счета внутрихозяйственных расчетов, инвестиций и продаж.

2) Сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность финансово-промышленной группы, составляемая центральной компанией по установленным для юридических лиц формам и отражающая имущественное и финансовое положение финансово-промышленной группы, а также результаты ее инвестиционной деятельности.

**Контроль за ведением учета (Accounting Control)** – Принятые на предприятии действия по обеспечению безопасности всех его активов и проверки точности и достоверности бухгалтерских данных и финансовых



записей. Они включают в себя такие механизмы контроля, как авторизация и утверждение, физический контроль за состоянием активов и внутренний аудит. Кроме того, к этим механизмам относятся процедуры такого разделения обязанностей, когда оперативные службы и материально-ответственные лица не имеют доступа к бухгалтерским данным и отчетам.

**Контроллинг** – это комплексная система, объединяющая управленческий учет, планирование, разработку бюджетов, а также анализ и контроль отклонений фактических результатов деятельности от плановых, поддержку принятия оптимальных управленческих решений. Контроллинг представляет собой целостную концепцию экономического управления предприятием, которая направлена на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли в условиях рынка.

**Контроллинг инвестиций** – система организации контроллинга для оценки и оперативного управления инвестиционными проектами.

**Контроллинг инноваций** – система контроллинга, занимающаяся надзором за ходом реализации инновационного проекта, контролем и информационной поддержкой эффективного управления проектом.

**Контроллинг логистики** – система контроллинга, занимающаяся поставками, оценкой эффективности закупок, логистическим анализом производства. **Контроллинг маркетинга** – это система организации контроллинга результатов маркетинговой деятельности предприятия.

**Контрольные отчеты (Control Reports)** – Отчеты, в которых фактические результаты деятельности центра ответственности сравниваются с показателями деятельности, прогнозируемыми для данной ситуации. Эти отчеты позволяют рассчитать значения отклонений и выявить причины их возникновения.

**Контрольный (контроллинговый) счет (Control Account)** – **Счет, используемый для агрегированного учета подсистемы счетов.**

**Контроль производительности (Capacity Control)** – Процесс измерения объема выпускаемой продукции и его сравнения с планом потребности в производственных мощностях с целью определить, не превышает ли разность допустимые ограничения, а также для принятия необходимых мер для возврата к плановым значениям, если ограничения были превышены.

#### **Косвенные затраты (Burden, Indirect Cost)**

Элемент затрат, обычно относящийся к одному или нескольким объектам, однозначную связь которого с конкретным объектом экономически обосновать невозможно. Косвенными затратами являются все затраты, кроме прямых материальных и трудовых затрат. Называются также Накладными расходами (Overhead Cost).

Любые затраты, которые невозможно непосредственно отнести на единственный результирующий объект затрат. Эти затраты распределяются на несколько результирующих объектов затрат или хотя бы на один промежуточный объект затрат.

В соответствии с российским законодательством, к накладным (косвенным) расходам относятся: расходы, связанные с организацией и управлением производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящихся к деятельности организации в целом: содержание аппарата управления и обслуживающего персонала, включая заработную плату, отчисления в государственные внебюджетные фонды, аренда помещений, отопление, освещение, водоснабжение, текущий ремонт и прочие косвенные расходы.

**Косвенные затраты групповые (Indirect Cost Pool)** – Совокупность понесенных затрат, связанных одновременно с несколькими объектами отнесения затрат, которые невозможно связать с конкретным и единственным объектом отнесения затрат.

**Косвенные материальные затраты (Indirect Materials Cost)** – Затраты на материалы, которые не связаны непосредственно с производством того или иного продукта. Примерами являются расходные материалы, используемые при наладке, смазке и техобслуживании, замена мелких деталей.

**Косвенные производственные затраты (Indirect Production Cost)** – Производственные затраты, которые невозможно непосредственно отнести на единственный объект учета затрат.

**Косвенные трудозатраты (Indirect Labor Cost)**

Трудозатраты, не связанные напрямую с единственным объектом учета затрат, например, затраты на руководство. (Часто понятие используется в более узком смысле, обозначая труд неосновных работников, т.е. не занятых в производстве.)

Заработная плата непроизводственных рабочих; затраты на непроизводственную рабочую силу.

**Краткосрочные обязательства (Current Liability)** – Обязательства, которые должны быть погашены за счет использования текущих активов в течение одного года или операционного цикла — в зависимости от того, что является более продолжительным.

**Лeverедж капитала (Capital Leverage)** – Соотношение между собственными и заемными средствами компании.

**Ликвидность (Liquidity)**

Способность активов обращаться в денежные средства. Измеряется с помощью коэффициентов.

Мера соотношения между денежными средствами или легко реализуемыми активами и потребностью предприятия в этих средствах для погашения наступивших обязательств.

Показатель скорости возможной реализации тех или иных активов при сохранении их стоимости.

**Ликвидные активы (Quick Assets)** – Краткосрочные активы за вычетом запасов и prepaid расходов; примерами могут служить денежные средства, их эквиваленты, дебиторская задолженность и легко реализуемые ценные бумаги.

**Маржинальная прибыль (Contribution Margin, Marginal Contribution)** – Разность между доходом от реализации и переменными затратами. Для достижения точки безубыточности маржинальная прибыль должна покрыть постоянные затраты. См. также Доля маржинальной прибыли (Contribution Margin Ratio); Маржинальная прибыль на единицу реализованной продукции (Contribution Margin per Unit).

**Маржинальная прибыль на единицу реализованной продукции (Contribution Margin per Unit)** – Маржинальная прибыль, рассчитанная на единицу продукции.

**Маржинальная стоимость (Marginal Cost)** – Величина, на которую изменится стоимость продукции или услуг при изменении уровня деятельности в случае применения метода калькуляции по прямым затратам.

**Маржинальный анализ (Marginal Analysis)** – Анализ себестоимости продукции или услуг, эффективности принимаемых решений с применением метода калькуляции по прямым затратам.

**Маржинальный доход (Marginal Revenue)** – Величина, на которую увеличится доход при изменении уровня деятельности в случае применения метода калькуляции по прямым затратам.

**Мера рентабельности (Profit Margin)** Соотношение прибыли и выручки. Прибыль может как включать, так и не включать экстраординарные события и показываться в размере как до, так и после уплаты налогов на прибыль.

**Метод определения маржинальной прибыли (Contribution Approach)** – Построение отчета о прибылях и убытках, при котором переменные и постоянные затраты отражаются отдельно для акцентирования внимания на моделях поведения затрат в целях планирования и управления (так называемый "маржинальный формат отчета о прибылях и убытках"). При этом в отчете отдельно показывается маржинальная прибыль, которая определяется как разность доходов и переменных затрат.

#### **Метод средней стоимости (Average Cost Method)**

Допущение относительно движения товарно-материальных запасов, согласно которому стоимость запасов определяется как усредненное значение от суммы стоимости запасов на начало периода и стоимости закупок.

Метод оценки материально-производственных запасов по средней себестоимости. Оценка производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся, соответственно, из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

**Метод учета в постоянных ценах (Constant Dollar Accounting)** – Метод, при котором статьи финансовой отчетности выражаются в денежных единицах, имеющих одинаковую (постоянную) покупательную способность на текущую дату финансовой отчетности.

**Моделирование (Simulation)** – Метод изучения оперативной проблемы с помощью моделирования системы или процесса для проведения ряда манипуляций с целью определения причинно-следственных связей и степени таких зависимостей.

**Модель принятия решений (Decision Model)** – Формальная схема выбора альтернатив, которая может включать в себя количественный анализ.

**Модель прогнозирования (Forecast Model)** – Методы или модели расчета будущего спроса, если отсутствуют конкретные данные по спросу: полиномиальная регрессия, экспоненциальное сглаживание, анализ временных рядов.

**Накладные расходы подразделения (Departmental Overhead)** Накладные расходы, понесенные подразделением, включая затраты, начисленные обслуживающими подразделениями.

**Невозвратные затраты (Unrecovered Costs)** – Часть первоначальных вложений, которые ранее не были начислены в расходы методом амортизации, износа или истощения.

**Недостача (Shrinkage)** — Превышение величины запасов, указанной в бухгалтерской документации, над их фактической наличностью. Потеря в весе или объеме сырья, материалов в производстве или готовой продукции, обусловленная свойствами продукции или применяемой технологии производства, транспортировки и хранения.

**Незавершенное производство (Work-In-Process Inventory, Work in Process, Goods in Process)** – Продукт или продукты на разных стадиях готовности по всему предприятию, включая все материальные ресурсы — от сырья, выданного "в производство", до полностью переработанного материала, ожидающего выходного контроля и приемки в качестве готового продукта.

#### **Нематериальные активы (Intangible Asset)**

Тип внеоборотных активов, не имеющих материальной сущности, ценность которых определяется правами или преимуществами обладателя. Примерами являются патенты, авторские права, торговые знаки, торговые марки, лицензии и деловая репутация. Как правило, в бухгалтерском учете отражаются только приобретенные нематериальные активы, в отличие от разработанных внутри предприятия. Использование нематериальных активов отражается способом амортизации.

2. Внеоборотные активы, не имеющие материально-вещественной формы, используемые в производстве продукции (при выполнении работ, оказании услуг, в управленческих нуждах организации) в течение длительного периода времени продолжительностью свыше 12 месяцев (или обычного операционного цикла), способные приносить доход в будущем, надлежаще оформленные сохранными документами. В составе нематериальных активов в бухгалтерском учете учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с

учредительными документами часть вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

### **Непроизводственные затраты (Nonmanufacturing Costs)**

1. Все понесенные затраты, не связанные с производством товаров.
2. В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией (ст. 265 НК РФ).

**Нераспределенная прибыль (Retained Earnings)** – Чистая прибыль в течение всего периода деятельности предприятия за вычетом дивидендов, оплаченных деньгами или акциями.

### **Нормативная себестоимость (Standard Cost)**

1. Себестоимость, рассчитанная с использованием нормативных значений.
2. Предполагаемая стоимость производства единицы продукции. Нормативная себестоимость есть норма затрат на единицу продукции.

**Оборачиваемость дебиторской задолженности (Receivable Turnover)** – Показатель использования активов, определяемый как отношение среднегодового объема продаж в кредит к среднему сальдо дебиторской задолженности.

**Оборачиваемость запасов (Inventory Turnover)** — Отношение, показывающее, сколько раз был продан (использован для производства) средний объем запасов в течение года. Рассчитывается делением себестоимости реализации на среднюю стоимость запасов. Средний объем запасов может определяться как половина суммы объема запасов на начало и конец года.

**Оборотный капитал (Working Capital)** – Разность между текущими активами и текущими обязательствами. Иногда называется также рабочим капиталом.

**Общекорпоративные расходы (Central Corporate Expense)** – Расходы, не распределяемые на субъекты корпорации.

**Общие затраты (Common Cost, Joint Cost)** – Стоимость ресурсов, привлеченных для совместного производства двух или более видов продукции; эта стоимость не может быть отнесена напрямую на какой-то один из этих видов продукции. Отнесение затрат осуществляется проведением одной или нескольких последовательных процедур распределения.

**Операционные расходы (Operating Expenses)** – В российской практике для целей бухгалтерского учета понимается совсем иное: к таким расходам относится конкретный ряд регулярно производимых операций, непосредственно не связанных с обычными видами деятельности и определенных в п. 11 Положении по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденному приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.). В

этом случае более подходящим будет термин "расходы по обычным видам деятельности".

**Основное планирование (Master Planning)** – Группа бизнес-процессов, включающих в себя следующие виды деятельности: управление потребностью (включая прогнозирование и обслуживание заказа); производственное планирование и планирование ресурсов; объемно-календарное планирование (в том числе график окончательной сборки, основной график и черновое планирование мощностей).

**Основные средства (Fixed Assets; Property, Plant, and Equipment – амер.; Tangible Assets – англ.)** Материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей и которые предполагается использовать в течение более, чем одного периода.

**Отклонение от нормативных затрат (Rate Variance)** – Отклонение стоимости, связанное с разностью между нормативной и фактической себестоимостью единицы продукции. Обычно оно определяется как разность между нормативом на единицу (например, на час) и фактической ставкой на единицу, умноженная на фактическое количество использованных единиц (в данном случае – часов).

**Отклонение производственных затрат (Production Cost Variance)** – Разность между нормативными затратами на фактический объем производства или выпуска и фактическими производственными затратами, понесенными за определенный период времени.

**Первичные затраты (Prime Cost)** – Сумма прямых материальных и трудовых затрат.

**Переменные затраты (Variable Cost)** – Операционные затраты, которые прямо и пропорционально изменяются при изменении объема производства или реализации, использования мощностей, либо другой метрики деятельности. Примерами являются потребленные материалы, прямые трудовые затраты, производственная электроэнергия, а также комиссионные с продаж.

**Период окупаемости (Payback Period)** – Период времени, необходимый для возмещения инвестиций. В российской практике данное понятие чаще называют сроком окупаемости. Сроком окупаемости ("простым" сроком окупаемости) называется продолжительность периода от начального момента до момента окупаемости. Начальный момент указывается в задании на проектирование (обычно это начало нулевого шага или начало операционной деятельности). Моментом окупаемости называется тот наиболее ранний момент времени в расчетном периоде, после которого текущий чистый доход становится и в дальнейшем остается неотрицательным.

**Период планирования (Budget Period)** – Период, на который составляется бюджет. Период может быть подразделен на ряд контрольных периодов. Обычно период планирования составляет один год.

**Планирование ресурсов (Resource Planning)** – Планирование производственных ресурсов на уровне бизнес-плана. Процесс установления, измерения и коррекции пределов или уровней производственной мощности на длительный срок. Планирование ресурсов обычно основывается на производственном плане, но может быть продиктовано планами более высокого уровня за пределами временных рамок производственного плана, например бизнес-планом. Такое планирование, как правило, ведется в отношении ресурсов, приобретение которых требует большого периода времени. Принятие решения о планировании ресурсов всегда должно согласовываться с высшим руководством.

**Плановая себестоимость (Production Budget)** – Планируемая на определенный период себестоимость производства заданного объема продукции.

**Показатель капиталоемкости (Capital Intensity Ratio)** – Показатель, который определяет отношение основного капитала (основных производственных фондов) к чистому доходу, прибыли или к стоимости произведенной продукции. Этот показатель связан только с имуществом, зданиями и оборудованием. Предприятия, имеющие высокое соотношение основных средств к доходам от реализации (т.е. капиталоемкие), в условиях постоянной нестабильности рынка являются особенно уязвимыми.

**Постоянные затраты (Fixed Cost, Constant Cost)** – Элемент затрат или расходов, который не зависит от объема деятельности в краткосрочном периоде. Называются также неперемежными или постоянными затратами.

**Почасовая ставка прямых трудовых затрат (Direct Labor Hour Rate)** – Ставка прямых производственных затрат, используемая для распределения трудовых затрат на единицу произведенной продукции. Вычисляется делением плановых или оценочных трудовых затрат на плановое число прямых человеко-часов.

### **Прибыль (Earnings; Income, Profit)**

1. Earnings — превышение доходов над расходами за учетный период; чистое увеличение акционерного капитала предприятия в результате деятельности за учетный период. Иногда используется как синоним чистого дохода, чистой прибыли и выручки.

В соответствии с российским законодательством, прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов (ст. 247 НК РФ).

2. Income (амер.), Profit (англ.) – разность между доходами и расходами.

**Прибыль на инвестированный капитал (Return on Investment, ROI)** – Отношение прибыли к инвестициям, направленным на получение данной прибыли. Прибыль может быть выражена как чистый доход до уплаты налога на прибыль, либо как доход без учета экстраординарных событий. Инвестиции могут быть выражены либо как акционерный капитал, общий основной капитал, либо как активы. То или иное значение используется в зависимости от контекста.

**Принцип стоимости (Cost Principle)** – Принцип бухгалтерского учета, по которому считается, что историческая стоимость является основой отражения в учете приобретения активов, приобретения услуг, обязательств и акционерного капитала и используется для последующего отслеживания этих стоимостей.

**Принцип управляемости (Controllability Principle)** – Принцип, в основе которого лежит идея о том, что качество работы менеджера можно оценить только по тем вопросам, которыми этот менеджер может управлять.

**Прогноз (Forecast)** – Оценка будущих потребностей или других численных показателей (стоимости, продаж и пр.). Прогноз может рассчитываться математическими средствами с помощью фактических данных за предыдущие периоды (исторических данных), может создаваться субъективно с помощью оценок из неофициальных источников, или же он может выполняться на основе сочетания этих двух методик.

**Продукция (Product)** – Все то, что производится. Товары являются материальной продукцией, услуги – нематериальной. Это аналог общепринятого в российской практике выражения "товары (работы, услуги)", где под товарами следует понимать как непосредственно товары, приобретенные для перепродажи, так и готовую продукцию, изготовленную самостоятельно.

**Проект (Project)** – План деятельности, имеющей определенную цель, которая должна быть достигнута за намеченный срок и при соблюдении установленных финансовых ограничений, подлежащий утверждению или выполнению.

**Производительность (Productivity)** – Взаимосвязь "выхода" (количества произведенных товаров и услуг) и "входа", (трудозатрат, материальных и других затрат, понесенных в процессе производства товаров и услуг). Обычно измеряется как объем выпуска на человеко-час, но, в общем случае, должна учитывать не только элемент трудозатрат, но и стоимость обработки.

**Производительность труда (Labor Productivity)** – Частичная мера производительности, размер выработки рабочего или группы рабочих на единицу времени по сравнению с установленной нормой или размером выработки. Производительность труда может выражаться как выработка на единицу времени или выработка за час работы (штук/час или часов/штука; также допустимо использование машино-часов или человеко-часов).

**Производственная себестоимость (Production Cost, Manufacturing Cost)** – Стоимость материалов, труда и накладных расходов, потребленных в процессе производства продукции или услуг. В эту себестоимость не включаются затраты на реализацию и дистрибуцию.

**Производственные накладные расходы (Production Overhead Cost, Manufacturing Overhead Cost)** – Часть себестоимости продукции, в которую не входят прямые материальные затраты и прямые трудозатраты. В ее состав могут входить административные расходы, затраты на электроэнергию и содержание зданий.



**Прямые затраты (Direct Cost)** – Затраты, связанные непосредственно с одним объектом учета затрат.

**Прямые материальные затраты (Direct Material Cost)** – Количество материала, напрямую связанное с определенным объектом учета затрат, стоимость которого определяется по цене единицы непосредственно использованного материала.

**Прямые трудозатраты (Direct Labor Cost)** – Трудозатраты, вызванные определенным объектом учета затрат.

**Распределенные накладные расходы (Absorbed Overhead, Applied Overhead)** – Та часть косвенных производственных затрат, которая распределяется на стоимость конкретного вида продукции. Распределение обычно выполняется на конкретные единицы произведенной продукции с применением соответствующей ставки накладных расходов.

**Расходы (Expense)** – Стоимость товаров, услуг и производственных мощностей, используемых в текущем учетном периоде. Расходы вычитаются из доходов для определения чистой прибыли. Расходы за период — это затраты, прямо или косвенно связанные с доходами за период, которые не могут быть связаны с доходами будущих периодов.

**Реализация (Realization, Sale)** – процесс превращения неденежных ресурсов и прав в денежные средства. В своем истинном смысле этот термин используется в бухгалтерском учете и финансовой отчетности по отношению к продаже активов за деньги или в счет обязательств об оплате. Связанные с ним термины "реализованный" и "нереализованный" соответственно идентифицируют прибыли и убытки от реализованных и нереализованных активов.

**Результаты деятельности (Performance)** – Термин, применяемый для оценки всей деятельности предприятия или ее отдельной сферы за определенный период. Обычно основывается на некоторых нормативных показателях — например, прогнозируемых затратах, базовой эффективности, административной ответственности или подотчетности. Результирующий объект затрат (Final Cost Object) Объект учета затрат, на который отнесены и прямые, и косвенные затраты; в системе накопления затрат он является одной из конечных точек накопления .

**Рентабельность капитала (Return on Equity, ROE)** – Отношение чистой прибыли после уплаты налогов к чистому акционерному капиталу. Показывает норму прибыли на инвестиции акционеров. Называется также рентабельность собственного капитала.

**Рыночная стоимость (Fair Market Value)** — Преобладающая цена товаров или услуг, продаваемых на рынке, состоящем из большого количества хорошо информированных покупателей и продавцов, которые тесно общаются друг с другом. В соответствии с Федеральным законом от 26.12.1995 № 208-ФЗ "Об акционерных обществах" рыночной стоимостью имущества, включая стоимость акций или иных ценных бумаг общества, является цена, по которой продавец, имеющий полную информацию о стоимости имущества и не обязанный его продавать, согласен был бы

продать его, а покупатель, имеющий полную информацию о стоимости имущества и не обязанный его приобрести, согласен был бы приобрести.

**Себестоимость (Cost Price)** – Затраты на производство и/или реализацию одного изделия.

**Себестоимость единицы продукции (Unit Cost)** – Себестоимость одной единицы продукции или одной единицы элемента его себестоимости. Рассчитывается обычно делением общей себестоимости на общее число единиц.

**Себестоимость продукции (Product Cost)** – Сумма прямых материальных и трудовых затрат, а также производственных накладных расходов, отнесенных на продукцию, произведенную в отчетном периоде. Товары учитываются в запасах по своей производственной себестоимости.

**Система планирования, составления программ и бюджетирования (Planning, Programming, and Budgeting System, PPBS)** – Всеобъемлющая система управления, разработанная в следующих целях: (а) улучшить выработку тактики и распределение ресурсов, особенно в общественном секторе и (б) планировать программы, которые не будут противоречить конкретным задачам, анализировать затраты и эффективность этих программ, а также постоянно проводить оценку результатов выполнения программ по сравнению с ожидаемыми показателями для определения необходимости внесения изменений в принятые программы и задачи.

**Система управления (Control System)**

Система, способствующая ведению учета и контроля затрат.

Система, способствующая принятию решений на основе учета, анализа и контроля.

**Система управления затратами (Cost System)** – Система, действующая внутри хозяйственной единицы и обеспечивающая сбор и отнесение затрат на промежуточные и конечные объекты учета затрат.

**Система учета затрат (Cost Accounting System)** – Система управления, обеспечивающая сбор, учет, анализ, управление и распределение затрат по объектам учета затрат.

**Система учета по нормативной себестоимости (Standard Cost System)** Метод определения себестоимости продукции на основе нормативных (а не фактических) затрат. Он может базироваться на принципах калькуляции себестоимости методом поглощения затрат или директ-костинга и применяться ко всем или только к некоторым элементам затрат.

**Средняя стоимость (Average Cost)** – Отношение общей стоимости к общему количеству находящихся в использовании или обращении позиций.

**Стандартная нормативная себестоимость (Normal Standard Cost)** – Себестоимость в сумме затрат, ожидаемых при условии работы с нормальной производительностью, и с учетом нормативных объемов переработки, брака и тому подобного.

**Стандартная себестоимость (Standard Costs)** – Плановая себестоимость операции, процесса или продукта, с учетом прямых расходов

на материалы, прямых трудозатрат и накладных расходов, рассчитанных по установленным нормативам.

**Статистическое управление запасами (Statistical Inventory Control, SIC)** – Применение статистических методов для моделирования потребности и времени выполнения заказа для складского изделия или группы изделий. Потребность во время выполнения и в промежутках между проведением проверки может быть смоделирована, и могут быть определены повторные точки заказа, неприкосновенный запас и максимальный уровень запасов на складе, необходимые для выхода на желаемый уровень обслуживания клиента, капиталовложений в складские запасы, эффективности производства и распределения и плановой прибыли от капиталовложений.

#### **Стоимость (Cost, Value)**

В управленческом учете (Cost) – оценка в стоимостном выражении количества ресурсов, использованного в определенных целях. Это понятие само по себе не имеет определенного смысла. Оно приобретает смысл при использовании совместно с термином, отражающим его суть: например, стоимость приобретения, инкрементная стоимость или постоянные затраты.

В финансовом учете – оплаченная или подлежащая оплате цена с целью приобретения товаров или услуг. Понятие "стоимость" часто используется при упоминании о цене приобретенных товаров или услуг. Когда "стоимость" используется в этом смысле, она рассматривается как актив. Когда ценность приобретения (товаров или услуг) теряет силу, стоимость превращается в расходы или убытки.

**Стратегический план (Strategic Plan)** – Стратегия действия по достижению глобальных целей и задач организации.

**Стратегическое планирование (Strategic Planning)** – Процесс определения, оценки и выбора управленческим звеном стратегии, которой должно следовать предприятие. Стратегические планы обычно не привязаны к временным рамкам и представляют собой обширные формулировки.

**Структура капитала (Capital Structure)** – Соотношение краткосрочных и долгосрочных обязательств и собственного капитала (включая долю меньшинства) предприятия.

**Тактический план (Tactical Plan)** – План действий по достижению задач предприятия, составляемый на относительно короткий период – обычно на год.

**Текущая нормативная себестоимость (Current Standard Cost)** – Нормативная себестоимость, основанная на предполагаемых расходах на товары и услуги и максимальной производительности, которую можно ожидать при существующих условиях производства. В отличие от достижимой нормативной себестоимости рассматривает текущие условия как наилучшие.

**Текущая стоимость (Current Cost)** – Сумма денежных средств, которую придется оплатить, если за текущий период будет закуплен такой же актив – либо идентичный, либо эквивалентной производственной мощности. Текущая стоимость рассчитывается умножением исторической стоимости на

один или несколько индексов, либо заменой исторических цен преобладающими в настоящий момент ценами аналогичных товаров и услуг.

**Текущие активы (Current Assets)** – Денежные средства и другие активы, которые предполагается продать, конвертировать в денежные средства или как-то иначе употребить в течение обычного операционного цикла предприятия или в течение одного года — в зависимости от того, какой из этих периодов является более продолжительным.

**"Теория ожидания" (Expectancy Theory)** – Теория, предполагающая, что мотивацией для принятия той или иной линии поведения являются (а) уверенность или "ожидание" действующим лицом того, что данное поведение приведет к определенным результатам, и (б) привлекательность этих результатов для действующего лица в виду того, что они могут удовлетворить его потребности.

**"Точно-в-срок", Экономичное производство (Just-In-Time, JIT)** – JIT – это метод оптимизации производства, предусматривающий снижение остатков на складах и, соответственно, затрат, связанных с их обладанием и хранением. Снижение остатков может достигаться путем оптимизации графиков поставки и производства, снижения объемов закупок сырья и материалов, состыковок процессов.

**Требуемая норма прибыли (Required Rate of Return)** – Минимально приемлемая норма прибыли на инвестированный капитал. Называется также минимально допустимой рентабельностью.

**Управление запасами (Inventory Control)** – Методика обеспечения сохранности и эффективного приобретения и использования запасов. Система управления запасами обеспечивает систематическую выверку производственных и распределительных материальных операций по бухгалтерским документам.

**Управление качеством (Quality Assurance)** – Функция управления предприятием, отвечающая за обеспечение гарантии того, что качество товаров и услуг постоянно поддерживается на высоком уровне. Обеспечение ее подразумевает принятие мер по предотвращению дефектов в продукции (повышение квалификации, процедуры и регламент); проверка соответствия выпускаемой продукции спецификациям (выходной контроль, проверка); отслеживание внутренних проблем с качеством (переделка, снижение выработки) и внешних, связанных с жалобами заказчиков и гарантийным обслуживанием. Эта функция представляется несколько более обширной, нежели традиционный контроль качества, реализующий внедрение нормативов и проверку соответствия им.

**Управленческий учет (Management Accounting)** – Идентификация, измерение, накопление, проведение анализа, подготовка, интерпретация и предоставление финансовой и иной информации, необходимой управленческому звену предприятия для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности и принятия управленческих решений. Эта информация позволяет также организовать оптимальное использование ресурсов предприятия и контроль за полнотой их учета.

**Условно-постоянные затраты, Полупостоянные затраты (Semifixed Cost)** – Затраты, в которых могут быть выделены постоянные и переменных элементы. Например, затраты на производственную электроэнергию включают постоянную компоненту на запуск, обслуживание и подготовку оборудования, так и чисто переменную компоненту связанную непосредственно с производством продукции. При нормальном уровне производства постоянная компонента в этом случае незначительна, однако при снижении выработки она может стать очень существенной. В краткосрочной перспективе условно-постоянные затраты ведут себя как постоянные, а в долгосрочной – как переменные. Называются также Условно-переменными затратами (Semivariable Cost).

**Учет затрат (Cost Accounting)** – Классификация, регистрация, распределение, обобщение и представление в виде отчетов текущих и предстоящих затрат. Учет затрат включает в себя также разработку и введение в действие системы и процедур учета затрат; методы формирования затрат по подразделениям, функциям, обязанностям, видам деятельности, видам продукции, территориям, отчетным периодам и другим категориям; методы прогнозирования будущих, ожидаемых или нормативных, а также прошлых затрат; сравнение затрат за различные периоды, а также фактических с оценочными, бюджетными или нормативными затратами; сравнение альтернативных затрат; и, наконец, представление и расшифровку данных по затратам руководству, что позволяет им управлять текущими и будущими операциями.

**Учет по текущей стоимости (Current Value Accounting)** – Метод учета, согласно которому основой оценки всех активов служит текущая стоимость замещения, текущая возможная цена продажи или чистая возможная цена продажи. Основой оценки всех обязательств является текущая стоимость.

**Финансовый леведредж, Финансовый рычаг, Финансовая зависимость (Financial Leverage)** – Соотношение заемных и собственных средств предприятия. В Российской Федерации нормативного определения данного понятия не существует. Финансовый леведредж как соотношение собственного и заемного капиталов означает потенциальную возможность влиять на прибыль предприятия путем изменения объема и структуры долгосрочных пассивов. Его уровень измеряется отношением темпа прироста чистой прибыли к темпу прироста валового дохода (дохода до выплаты процентов и налогов).

**Финансовый учет (Financial Accounting)** – Учет активов, обязательств, акций, доходов и расходов хозяйственной единицы, на основе которого внешним сторонам предоставляются отчеты, отражающие динамику финансового состояния компании, результаты ее деятельности и движение денежных средств. В Российской Федерации чаще используется понятие бухгалтерского учета, который представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем

сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

**Функции контроллинга** – сбор и обработка информации на разных «ярусах» системы управления, необходимой для принятия управленческих решений и планирования деятельности организации; формирование системы стратегического и оперативного планирования и поиск информации для осуществления данного процесса; координация управленческой деятельности по достижению поставленных целей; разработка методов контроля по реализации планов (бюджетов); ведение контроля по реализации планов (бюджетов); сбор, обработка информации в ходе и после реализации плана, ее анализ и предоставление руководству организации для принятия управленческих решений; обеспечение рациональности управленческого процесса; исследование тенденций развития предприятия в условиях рыночной экономики.

**Функциональный учет (Functional Accounting)** – Система бухгалтерского учета, в которой затраты и активы накапливаются по каждой осуществляемой предприятием функции (бизнес-функции или производственной функции).

**Целевое управление (Management by Objectives, MBO)** – Разработка и формулирование персональных целей в соответствии с глобальными целями организации. Эффективность работы менеджера оценивается согласно ранее определенным с непосредственным начальником задачам. Основная цель такого управления – избежать конфликт интересов организации и менеджера.

**Целевое управление себестоимостью (Target Costing)** – Способ управления себестоимостью, направленный на достижение заданных показателей себестоимости, определяемых через "приемлемую" рыночную цену и затраты жизненного цикла продукции. Конечной задачей является достижение необходимого уровня нормативной (целевой) себестоимости, в результате чего для заказчика будет обеспечена приемлемая цена, а для предприятия – приемлемая прибыль.

**Ценообразование на основе полной себестоимости (Full Cost Pricing)** — Метод образования цены продукции на основе определения полных затрат (включая переменные и постоянные производственные затраты).

**Ценообразование по принципу "себестоимость плюс" (Cost-Plus Pricing)** – Метод ценообразования, по которому цена реализации определяется путем прибавления процента или суммовой наценки к стоимости продукции, как бы она не определялась.

**Чистая прибыль (Net Income, Net Earnings)** – Прибыль за период, полученная после вычета из прибыли всех расходов за этот период.

**Чистая реализация (Net Sales)** – Валовая реализация за вычетом возвратов и стоимости товаров, а также предоставленных скидок за срочность оплаты. В последнее время наметилась тенденция отражать

чистую реализацию как чистую сумму, полученную (либо подлежащую получению) от заказчика.

**Чистая текущая/дисконтированная стоимость (Net Present Value, NPV)** Разность между текущей стоимостью денежных поступлений по проекту или инвестиций и текущей стоимостью денежных выплат на получение инвестиций, либо на финансирование проекта, рассчитанная по фиксированной ставке дисконта.

**Чистый доход (Net Value, NV)** – Накопленный эффект (сальдо денежного потока) за расчетный период.

**Экономический срок службы (эксплуатации) (Economic Life)** – Период времени, в течение которого использование актива экономически оправдано. Обычно является периодом времени, в течение которого доходы от эксплуатации актива превышают расходы на поддержание его производительности. Экономический срок службы, как правило, короче физического срока службы, а зачастую и короче срока полезного использования.

**Элемент затрат (Cost Element, Natural Elements)** – Составная часть затрат, классифицируемая в соответствии с факторами, которые вызвали их возникновение (такими как труд и материалы).

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 16.12.2019 г. с изм. от 12.05.2020) // [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_5142/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая от 05.08.2000 №117-ФЗ: принят ГД ФС РФ от 19.07.2000 (в ред. от 21.05.2020) // [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/).
3. О бухгалтерском учёте: фед. закон Российской Федерации от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 26.07.2019). [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/).
4. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 04.11.2019, с изм. от 07.04.2020) // [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_8743/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/)
5. Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» // [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/).
6. Адаменко А.А. Системы управленческого учета коммерческих организаций, их свойства и признаки / А.А. Адаменко, Т.Е. Хорольская, В.С. Зиновьева // Естественно-гуманитарные исследования. – 2018. – № 22 (4). – С. 122-127.
7. Адамова Г.А. Организация управленческого учета и контроля затрат // Управленческий учет, 2019, №4, с.3-10.
8. Алексеева Г. Финансовый и управленческий учет : учебник / Алексеева Г., И., Демина И., Д., Домбровская Е. Н. - М. : КноРус, 2020.
9. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Изд. 5-е.-М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Изд. Центр «МарТ», 2016.
10. Акчуринов Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В. Управленческий учет: учебно-практическое пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2011.
11. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Финансы и статистика. – 2002.
12. Аткинсон Э. Управленческий учет / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг.– 3–е издание: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005
13. Белозерцева И. Б. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / И. Б. Белозерцева, Л. С. Корабельникова. – Новосибирск: Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», 2016. // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS: [сайт]. - URL: <http://www.iprbookshop.ru/87101.htm>.
14. Бердичевская, В. О. Учет затрат на производство и реализацию продукции и калькулирование себестоимости продукции: учебное пособие для вузов / В. О. Бердичевская. – М.: Издательство Юрайт, 2021.
15. Блэк, Дж. Введение в бухгалтерский и управленческий учет / Дж. Блэк, – М.: Весь мир, 2009



16. Бородин В. А. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / В. А. Бородин. - 3-е изд. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS: [сайт]. - URL: <http://www.iprbookshop.ru/81618.html>.

17. Бороненко Р.О. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: Учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - Рн/Д: Феникс, 2016.

18. Бороненкова С.А. Бухгалтерский учет и экономический анализ: Учебник / С.А. Бороненкова, Т.И. Буянова. - М.: ИНФРА-М, 2017.

19. Босенко Я.В. Управленческая отчетность о финансовых результатах как инструмент планирования и контроля / Я.В. Босенко, Е.И. Костюкова, М.В. Феськова // Вестник института дружбы народов Кавказа Теория экономики и управления народным хозяйством. – 2018. – № 3 (47). – С. 197-211.

20. Боташева Л.С., Айбазова М.К. Таргет-костинг как стратегическая концепция управления затратами// Тенденции развития науки и образования. – 2022.- № 82-3. - С.22-28. doi: 10.18411/trnio-02-2022-89

21. Бреславцева Н.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Н.А. Бреславцева, Н.В. Михайлова, О.Н. Гончаренко. - Рн/Д: Феникс, 2017.

22. Букирь М.Я. Бурмистрова, Л.М. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Л.М. Бурмистрова. - М.: Форум, 2016.

23. Булгакова С.В. Бухгалтерский управленческий учет для бизнес-решений : учеб. пособие для вузов / С.В. Булгакова. – Воронеж: Издательско-полиграфический центр ВГУ, 2017.

24. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Е. Р. Антышева, О. А. Банкаускене, Н. Л. Вещунова [и др.] ; под редакцией Н. Г. Викторовой. - Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, 2019. // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS: [сайт]. — URL: <http://www.iprbookshop.ru/83324.html>.

25. Бухгалтерский учет: учебное пособие для СПО / З. С. Туякова, Е. В. Саталкина, Л. А. Свиридова, Т. В. Черемушникова. - Саратов: Профобразование, 2020. // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS: [сайт]. - URL: <http://www.iprbookshop.ru/91855.html>.

26. Вахрушина М.А. Управленческий учет и менеджмент: синергия единения / М.А. Вахрушина // Менеджмент и бизнес-администрирование.– 2018.–№ 1. – С. 86-93.

27. Волкова, О. Н. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов / О. Н. Волкова. – М.: Издательство Юрайт, 2021.

28. Блэк, Дж. Введение в бухгалтерский и управленческий учет / Дж. Блэк, – М.: Весь мир, 2009

29. Гаррингтон Эмерсон. Двенадцать принципов производительности. – М.: Экономика, 1992.

30. Гудкова О.В., Ермакова Л.В., Мельгуй А.Э. Основные направления организации управленческого учета на предприятии // Экономика, предпринимательство и право. - 2016. - № 3 (32). - С. 315-320.

31. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри. – М.: ЮНИТИ, 2015.

32. Друри Колин Управленческий и производственный учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Друри Колин. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. –1423с. Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/15486>.

33. Залевский В.А. Теория и методология управленческого учета для целей стратегического менеджмента затрат // Теория и методология формирования учетно-аналитической и налоговой системы стоимости в условиях глобализации экономических процессов и перехода на международные стандарты финансовой отчетности: монография / Л.В. Попова и др.; [Под общ. ред. Л.В. Поповой]. – Орел: ОрелГТУ, 2018.

34. Зелинская, М. В. Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, обучающихся по направлениям подготовки «Менеджмент», «Экономика» / М. В. Зелинская О. В. Медведева. — Краснодар, Саратов: Южный институт менеджмента, Ай Пи Эр Медиа, 2017. // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS: [сайт]. — URL: <http://www.iprbookshop.ru/66780>.

30.Ивашкевич В.Ю. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник. — М.: Магистр, Инфра-М, 2020.

35. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов/Т.П. Карпова – 2-е изд.- М.: ЮНИТИ-Дана, 2017.

36. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: практикум для бакалавров/ Керимов В.Э.- Электрон. текстовые данные. – М.: Дашков и К, 2019. <http://www.iprbookshop.ru/85655.html>.

37. Костюкова Е.И. Особенности формирования финансовых результатов в системе управленческого учета / Е.И. Костюкова, М.В. Феськова, Я.В. Босенко // Вестник института дружбы народов Кавказа Теория экономики и управления народным хозяйством. – 2017. – № 2 (42). – С. 125-133.

38. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник / Н.П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА–М, 2020.

39. Кольцова Т.А., Современное состояние управленческого учета в России / Т.А. Кольцова [Электронный ресурс]: URL: [http:// law. admtuymen. ru /noframe/nic?d&nd=466201910&prevDoc=466201874](http://law.admtuymen.ru/noframe/nic?d&nd=466201910&prevDoc=466201874).

40. Лытнева Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. - М.: ИД ФОРУМ, НИЦ ИНФРА-М, 2016.

36.Мизиковский И.Б., Милосердова А.В., Ясенев В.Д. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие. — М.: Инфра-М, 2018.

41. Найденова, Л. И. Разработка и принятие управленческих решений : учеб. пособие / Л. И. Найденова, Л. Ф. Каримова. – Пенза : Изд-во ПГУ, 2020.

42. Норткотт Д. Принятие инвестиционных решений. / А.Н. Шохина. – М.:ЮНИТИ, 1997

43. Полковский Л.М. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник для бакалавров/ Полковский Л.М. –

Электрон. текстовые данные. – М.: Дашков и К, 2019. // <http://www.iprbookshop.ru/85656.html>.

44. Попова Л.В., Жабер Г.И., Крылова В.В. Развитие инструментария управленческого учета и анализа//Управленческий учет, 2018, №11, С.36-48.

45. Практика управленческого учета: Опыт европейских компаний / Т. Аренс, У. Аск, А. Баретта и др – М.: Новое знание, 2004

46. Рыбакова О.Л. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование. Учебник. - М.: РАГС, 2020.

47. Супрунова Е.А. Трехмерная модель системы управленческого учета//Управленческий учет, 2019, №3, с.24-30.

48. Хоргерн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 2000.

49. Хорнгрен, Ч., Фостер, Дж., Датар, Ш. Управленческий учет. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2007.

50. Чумаченко Н.Gryshchenko N.V., Serebryakova N.A., Syroizhko V.V. METHODOLOGY OF COST MANAGEMENT BUSINESS ORGANIZATION IN CONDITIONS OF INSTABILITY / N.V. Gryshchenko, N.A. Serebryakova, V.V. Syroizhko // В книге: Sustainable economic development of regions by L. Shlossman. Vienna, 2015.

51. Cooper, R. Kaplan, R. S. How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs. – Текст: электронный. //Accounting and Management: Field Study Perspectives / eds. W. J. Bruns, R. S. Kaplan. – 1987. – №5. – P. 45–58. –

52. Cooper, R. Rise of activity–based costing. – Part I: What is an activity–based cost system. – Текст: электронный. // Journal of Cost Management. – 1988. – № 2. – Vol. 2. – P. 45–54.

53. Hopper, T., Powell, A. Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: a Review of its Underlying Assumptions /, Т. Hopper, А. Powell. – Текст: электронный. // Journal of Management Studies. – 1985. –Vol. 22. – P. 429–465.

54. Jones Т., Atkinson Н. Lorenz, А., Harris P. Strategic managerial accounting: Hospitality, tourism, events applications. / Т. Jones, Н. Atkinson, Lorenz А., P. Harris. – Oxford: Goodfellow Publishers, 2012. – 332 p.

55. Kaplan D. Norton, P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System / D. Kaplan, P. Norton // Harvard Business 11 Review. – 1996. – 2. – P. 70–76.

**Приложение А. Существующие определения термина «управленческий учет»**

Ученые	Определения термина
1	2
Керимов В. Э.	Система планирования, учета, контроля, анализа и оценки информации о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений с целью принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений
Карпова Т. П.	Интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия
Шерemet А. Д.	Подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации
Друри К.	Идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами
Положение по управленческому учету (Statements on Management Accounting) SMA 1A «Определение управленческого учета»	Процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, необходимой управленческому звену предприятия для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности. Помимо этого, управленческий учет включает подготовку финансовой отчетности для групп внешних пользователей информации, таких как акционеры, кредиторы, органы государственного и налогового регулирования
Палий В. Ф.	Система внутреннего оперативного управления
Кондраков Н. П., Иванова М. А.	Установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и её структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью

## Приложение Б. Характеристика методов разработки и принятия управленческих решений

Название метода	Суть метода	Назначение и условия применения метода	Особенности метода
1	2	3	4
Методы, применяемые на этапе диагностики проблемы и формулировки ограничений и критериев			
Методы ситуационного анализа			
Кейс-метод	Пошаговый разбор ситуаций	Применяется для анализа управленческих ситуаций	Отличается простотой и эффективностью
«Мозговая атака» в ситуационном анализе	Анализ ситуации путем генерации идей, их обсуждения, оценки и выработки коллективной точки зрения	Применяется для обсуждения возникшей проблемы и установления основных факторов, определяющих ее дальнейшее развитие	Высокие требования к уровню квалификации и компетенции руководителя, возглавляющего заседание экспертов
Двухтуровое анкетирование	Установление влияющих факторов путем индивидуальной работы специалистов	Применяется не только для установления влияющих факторов, но и для решения других задач ситуационного анализа	Относится к числу универсальных методов ситуационного анализа
Факторный анализ	Получение аналитической зависимости, отражающей степень влияния факторов и изменения их значений на плановые или фактические показатели, характеризующие ситуацию	Применяется для оценки ожидаемых изменений ситуации при тех или иных ожидаемых изменениях факторов вследствие наметившихся тенденций либо управленческих воздействий, целесообразность которых устанавливается в процессе использования технологий ситуационного анализа	Аналитическая зависимость получается на основании статистических данных
Многомерное шкалирование	На основании математической обработки информации устанавливаются	Применяется для сокращения числа факторов, которые необходимо принимать во внимание при	Способствует понижению размерности ЗПР

	факторы, влияющие на развитие ситуации	анализе и оценке ситуации, а также для содержательной интерпретации получаемого набора факторов	
Методы моделирования			
Модели теории игр	Оценка воздействия принимаемого решения на конкурентов	Применяется для определения наиболее важных и требующих учета факторов в ситуации принятия решений в условиях конкурентной борьбы	Используется не так часто в силу сложности и динамичности внешней среды
Модели теории массового обслуживания	Определение оптимального числа каналов обслуживания по отношению к потребности в них	Применяется в условиях, когда для принятия решения требуется оценить оптимальное число каналов обслуживания, которые необходимо иметь для сбалансирования издержек в случаях чрезмерно малого и чрезмерно большого их количества	Наиболее разработаны и удобны для использования методы, в которых входящий поток является пуассоновским
Модели управления запасами	Определение времени размещения заказов на ресурсы и их количества, а также массы готовой продукции на складах	Применяется для сведения к минимуму отрицательных последствий накопления запасов, что выражается в определенных издержках	Существует несколько систем регулирования запасов
Имитационное моделирование	Создание модели и ее экспериментальное применение для определения изменений реальной ситуации	Используется в ситуациях, связанных с чрезмерно большим числом переменных, трудностью математического анализа определенных зависимостей между переменными или	Все модели подразумевают применение имитации в широком смысле

		высоким уровнем неопределенности	
Экономический анализ	Оценка финансово-экономического состояния предприятия	Используется в условиях доступности и достоверности бухгалтерской отчетности	Типичная экономическая модель основана на определении точки безубыточности
Оптимальное линейное программирование	Нахождение максимума или минимума целевой функции при заданных ограничениях	Необходимое условие использования оптимального подхода к планированию и управлению (принципа оптимальности) — гибкость, альтернативность производственно-хозяйственных ситуаций, в условиях которых приходится принимать планово-управленческие решения	Традиционные критерии оптимальности: «максимум прибыли», «минимум затрат», «максимум рентабельности» и др.
IDEF моделирование	Анализ и разработка систем	Применяется для моделирования и анализа деятельности предприятий, так как предоставляет богатый набор возможностей для реинжиниринга бизнеспроцессов)	Метод основывается на технологии структурированного анализа и разработки (SADT)
Методы, применяемые на этапе определения альтернатив			
Метод «мозговой атаки»	Выявление и сопоставление индивидуальных суждений	Применяется в условиях наличия группы квалифицированных экспертов	Предназначен для активизации поиска различных вариантов решений и выбора наилучшего из них
Морфологический анализ	Получение новых решений путем составления комбинаций элементов	Применяется для генерации альтернатив решений в условиях определения класса средств для выполнения морфологической модели (матрицы)	Может использоваться для прогнозирования заданных функций, а также параметров объекта

Методы ассоциаций и аналогий	Выявление новых идей	Применяются для генерации альтернатив решений в условиях поиска модификаций известных систем	Характеризуются простотой и эффективностью
Методы контрольных вопросов и коллективного блокнота	Подведение к решению проблемы с помощью наводящих вопросов	Могут применяться как в индивидуальной работе, так и при коллективном обсуждении проблемы	В вопросах содержатся рекомендации по апробированию эвристических приемов для решения поставленной задачи
Метод «матриц открытия»	Выбор и изучение поля возможных решений с помощью матрицы	Применяется для систематизации имеющегося материала и определения отправных пунктов дальнейшего исследования	В отличие от метода морфологического анализа часть выбранных характеристик может относиться не к системе, а к условиям ее эксплуатации
Синектика	Поиск нужного решения благодаря преодолению психологической инерции, состоящей в стремлении решить проблему традиционным путем	Применяется для активизации творчества, позволяет выйти за рамки какого-то конкретного образа мыслей и значительно расширяет диапазон поиска новых идей	Метод синектики широко использует личную аналогию (эмпатию) Методы, применяемые на этапе оценки альтернатив
Методы многокритериальной оценки	Оценка и сравнение альтернатив по нескольким критериям	Применяется в условиях необходимости учета нескольких параметров при оценке альтернативы	Важное значение имеет обоснованность выбора критериев
Методы экспертной оценки	Построение экспертом рациональной процедуры интуитивно-логического анализа в сочетании с количественной оценкой и обработкой результатов	Применяются для широкого круга неформализуемых проблем, которые не всегда могут быть оценены в количественном измерении, а также для решения проблем социально-экономического характера или в условиях отсутствия	Существуют высокие требования к компетентности экспертов



		информации из внешних источников	
Экспертные методы	Прогнозирование на основании обобщения мнений экспертов о развитии объекта в будущем	Применяются при прогнозировании объектов, которые не поддаются математической формализации	В состав экспертных методов входят как индивидуальные, так и коллективные методы
Фактографические методы	Прогнозирование на основании фактической информации о прошлом и настоящем развитии объекта	Применяются в условиях, когда вероятность сохранения факторов, обусловивших процесс развития в прошлом, больше, чем вероятность их изменения. При появлении непредвиденных ограничений использование этих методов может привести к ошибкам в прогнозах	Надежность и точность фактографических методов может быть увеличена за счет сочетания их с экспертными методами прогнозирования
Комбинированные методы	Прогнозирование на основе экспертной и фактографической информации	Применяются для решения проблем широкого профиля (от формализуемых до неформализуемых)	Часто эти методы используются для принятия решений на высшем уровне управления
Методы, применяемые на этапе выбора, реализации решения и оценки результата			
Функционально-стоимостный анализ	Выявление зон дисбаланса между функциями объекта и затратами на них	Применяется для выбора решений и оптимизации затрат на исполнение функций объекта без ущерба их качеству	Обладает высокой практической полезностью
Метод цепных подстановок	Последовательная замена плановых величин одного из факторов для определения степени его влияния на функцию	Применяется в условиях, когда проблема имеет строго выраженный функциональный характер	Позволяет выявить, за счет каких факторов произошли отклонения фактических величин от плановых
Причинно-следственный анализ	Определение иерархии причин и следствий до той точки, в которой	Применяется в условиях, когда лицо, принимающее решение,	Сложно определить момент, когда следует остановиться в

	можно предпринять действие, устраняющее проблему	располагает полной и достоверной информацией об исследуемом объекте	построении причинно-следственной цепи
--	--	---	---------------------------------------

Приложение В. Характеристика методик учета затрат, калькулирования себестоимости и оценки состояния организации

Название разработки	Сущность подхода, основные проблемы (задачи)
1	2
ABC (Activity-Based Costing) – функциональный учет затрат и результатов	Многие ресурсы (затраты предприятия) потребляются не конечными продуктами, а процессами, участвующими в производстве. Основная задача ABC сводится к поиску того, какие именно операции обеспечивают возможность производства продукта, определению их стоимости и распределению этой операции на соответствующие продукты
Lifecycle costing (LCC) – калькуляция на базе жизненного цикла	Стоимость продукции как товара должна учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла, связанных с разработкой, проектированием, выводом и продвижением его на рынок. Большая часть затрат связана именно с разработкой и выводом продукции на рынок, в то время как традиционные системы управленческого учета акцентируют внимание на затратах, понесенных в процессе производства продукции
Target costing – система целевых затрат	Контроль, ориентированный на будущие запланированные затраты. Задачей является снижение затрат при создании новых продуктов в целях достижения запланированного уровня прибыли с учетом потребительских характеристик товара, срока службы, уровня сервиса и т.д. Таргет-костинг исходит из того, что изделие может быть продано по цене, не превышающей рыночной. Следовательно, сначала должна быть определена рыночная цена на данный вид продукции, затем установлен желаемый размер прибыли, в итоге – рассчитан максимально допустимый размер себестоимости
Activity Based Management (ABM) – метод управления	ABM является системным интегрированным подходом, который заставляет менеджеров сконцентрировать внимание на операциях /

операциями	функциях в целях увеличения прибыльности фирмы
Supply Chain Management (SCM) – стратегическое управление затратами	Представляет собой единую цепочку добавленной стоимости, в которой сырье и материалы превращаются в некую ценность для потребителя с учетом бренда компании. Это качественно новый уровень управления компанией, когда управляют не привычной внутренней себестоимостью, а стоимостью в цепочках поставок. Наибольший акцент делается на инновационный менеджмент.
Balanced Scorecard (BSC) – сбалансированная система показателей	Управление ключевыми бизнес-процессами, закрепленными за центрами ответственности организации в соответствии с поставленными целями, количественно и качественно выраженными в целевых значениях оценочных показателей в разрезе четырех проекций – финансы, клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и рост

БОТАШЕВА ЛЕЙЛА СУЛТАНОВНА

# **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ В СИСТЕМЕ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

Учебное пособие для магистров направление подготовки  
38.04.01 Экономика направленность (профиль)  
«Учет и бизнес-аналитика в цифровой экономике и управлении»

Корректор Чагова О.Х.  
Редактор Чагова О.Х.

Сдано в набор 11.07.2023 г.  
Формат 60x84/16  
Бумага офсетная.  
Печать офсетная.  
Усл. печ. л. 7,67  
Заказ № 4740  
Тираж 100 экз.

Оригинал-макет подготовлен  
в Библиотечно-издательском центре СКГА  
369000, г. Черкесск, ул. Ставропольская, 36