КУРС ЛЕКЦИЙ
МОДУЛЬ 1
БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ЧАСТЬ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

ТЕМА 1. Сущность, содержание, принципы и назначение управленческого учета

1. Роль БУУ, его цели и задачи
2. Требования к информации БУУ
3. Нормативное регулирование ведения БУУ
4. Выбор и проектирование систем учета и контроля затрат в организациях. Принципы построения и использования рабочего плана счетов для целей бухгалтерского управленческого учета

1. Роль БУУ, его цели и задачи

В современных условиях предприятиям дана самостоятельность в разработке своих производственных программ, планов производственного и социального развития, в определении стратегии в области ценовой политики. Финансовая самостоятельность усложнила задачи, стоящие перед системой бухгалтерского учета, повысила ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения, разграничила интересы внешних и внутренних пользователей бухгалтерской информацией (для внешних пользователей – акционеров, налоговых органов, кредиторов и так далее – важна характеристика финансового положения и результатов хозяйственной деятельности предприятия в полном соответствии с действующими нормативными документами, для внутренних пользователей – управленческого персонала предприятия – важна информация не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства).

Меняется **целевое назначение** бухгалтерского учета. С сохранением его значения как наиболее организованной части информационной системы, функционирующей на качественно новом техническом уровне, он во все большей степени должен становиться составной частью управляющей системы предприятия. К сожалению, этот процесс развивается медленно и явно отстает от темпов совершенствования технического оснащения учета. В результате, несмотря на рост объема учетной информации, вызванной увлечением ее источников и потребителей, возрастание материальных и трудовых затрат на ведение учета, связанное с внедрением ЭВМ, повышением оплаты труда всем категориям учетных работников, потребительская стоимость бухгалтерской информации, по существу, осталась без изменения.

Одна из основных причин такого положения в отсутствии на многих российских предприятиях нового, соответствующего современным требованиям подхода к организации учета. Судя по зарубежному опыту в

первую очередь речь должна идти о создании и функционировании системы управленческого учета.

В результате этого весь бухгалтерский учет начинает делиться на 2 подсистемы.

В настоящее время бухгалтерский учет разделен на:

- финансовый;
- управленческий.

Финансовый учет – часть учетной информации, в которой заключены сведения о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности предприятия. Информация финансового учета используется не только внутри предприятия, но и внешними пользователями. При этом составление финансовых документов для внешних пользователей является основной целью бухгалтерского финансового учета.

Управленческий учет - это вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации в целом и ее отдельных структурных подразделений.

Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность предприятия, как в целом, так и отдельных структурных подразделений (то есть хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер – операции с ценными бумагами, инвестиции, арендные, лизинговые операции – выходят за рамки предмета управленческого учета). В управленческом учете центры ответственности – это структурные подразделение, возглавляемые руководителями, которые не несут ответственность за результаты их работы. Различают центры ответственности: центр затрат, выручки, прибыли, ответственность за выполнение соответствующих подразделений несет руководитель центра.

Объектами бухгалтерского управленческого учета являются:

- издержки (текущее и накапливаемые) предприятия и его отдельных структурных подразделений – центров ответственности;
- результаты хозяйственной деятельности всего предприятия и отдельных центров ответственности;
- внутреннее ценообразование;
- бюджетирование и процесс планирования;
- внутренняя отчетность.

Пользователи информации бухгалтерского управленческого учета – управленческий персонал и собственники предприятия (внутренние пользователи).

Методы, используемые в бухгалтерском управленческом учете весьма разнообразны:

- элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- индексный метод;

- приемы экономического анализа (например, пофакторный анализ);

- математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и другие).

Цели БУУ:

- Оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- Контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- Обеспечение базы для ценообразования;
- Выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

Задачи бухгалтерского управленческого учета:

1. Правильное и точное определение размеров затрат и выполненных работ по каждому производству.
2. Правильное списание произведенных работ и услуг.
3. Точное распределение калькуляционных разниц

2. Требования к информации БУУ

Таким образом, основной целью и содержанием бухгалтерского управленческого учёта является формирование информации определённого рода.

К бухгалтерской управленческой информации, созданной и подготовленной для использования руководством, предъявляются другие требования, нежели для информации предназначенной для внешних пользователей.

Применяется несколько принципов классификации информации:

I. По *экономическому содержанию* информация управленческого учёта может быть:

1. Неколичественная (результаты социальных опросов)
2. Количественная
   - учётная (документально обоснованная)
   - неучётная (прогнозные оценки)

Учётные источники :

1. Бухгалтерский учёт и отчётность – наиболее полно отражают и обобщают хозяйственные средства и хозяйственные операции с целью контроля за выполнением установленных бизнес-планов
2. Статистический учёт и отчётность – отражают совокупность массовых явлений и процессов, позволяют выявить основные экономические закономерности
3. Оперативный учёт и отчётность – применяется на отдельных участках хозяйственной деятельности, обеспечивает более быстрое получение информации
4. Выборочные учётные д-е – углубляют и детализируют п-ли отчётности.

Неучётные источники :

Материалы лабораторного и врачебно-санитарного контроля, проверок налоговой службы, ревизий, аудиторских проверок, собраний трудовых коллективов, материалы, получаемые в результате личных контактов с сотрудниками, деловой переписки.

II. *В зависимости от объема* информация классифицируется как:

1. Полная
2. Неполная информация об объекте исследования (подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной)

Требования, предъявляемые к информации БУУ :

1. Адресность (предоставляется конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии).
2. Оперативность (информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное хозяйственное решение, иначе она малопригодна).
3. Достаточность (должна представляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения. В то же время она не должна быть избыточной).
4. Аналитичность (информация должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени).
5. Гибкость и инициативность (конкретный блок информации должен обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменением факторов производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена).
6. Полезность (должна объективно оценивать работу, привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска).
7. Достаточная экономичность (затраты на подготовку информации должны быть меньше экономического эффекта от ее использования).

3. Нормативное регулирование ведения БУУ

В отличие от финансового учета бухгалтерский управленческий учет не является жестко регламентированным. При ведении БУУ предприятия самостоятельно решают многие вопросы его организации, начиная от системы документации и заканчивая выделением управленческого учета в отдельную подсистему. Темнее менее, ведение БУУ невозможно без знания нормативно-правовой базы.

Согласно закону «О бухгалтерском учете» нормативное регулирование бухгалтерского учета в целом, и управленческого в частности, регламентируется документами четырех уровней.

1 уровень

Первую группу документов составляют так называемые федеральные стандарты. Они обязательны к применению всеми хозяйствующими субъектами. Независимо от вида экономической деятельности федеральные стандарты устанавливают 1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете;

5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы.

Таким образом, к документам первого уровня могут быть отнесены: законы и иные законодательные акты (указы Президента, постановления Правительства, приказы Минфина РФ), регулирующие прямо или косвенно постановку учета в организации.

1. О бухгалтерском учёте: Закон РФ от 6 декабря 2011 г., № 402-ФЗ
2. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ. Утв. Приказом Министерства финансов РФ от 27 июня 1998 г. № 34н
3. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утв. Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 № 94н
4. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ1-ПБУ24)

2 уровень

Второй уровень системы нормативного регулирования формируют отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету. Они устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. К данному уровню относятся приказы соответствующих министерств, а также ведомственные инструкции и

методические рекомендации, учитывающие особенности организации учетной работы в отдельных отраслях народного хозяйства.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению: утв. Приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. N 654
6. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: приказ Минсельхоз России от 6 июня 2003 г. №792

3 уровень

Третий уровень составляют рекомендации в области бухгалтерского учета. Они принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов. Например, Минфин подготовил проект :

7. Рекомендации о порядке, способах и процедурах осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни и ведения бухгалтерского учета

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут применяться экономическими субъектами на добровольной основе.

4 уровень

Четвертый уровень в системе регулирования занимают стандарты экономического субъекта. Они предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

К документам этого уровня можно отнести:

1. Рабочий план счетов бухгалтерского учёта
2. Формы первичных документов, регистров бухгалтерского учета, утвержденные экономическим субъектом.

3. Порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств
4. Правила документооборота
5. Порядок контроля за хозяйственными операциями

4. Выбор и проектирование систем учета и контроля затрат в организациях. Принципы построения и использования рабочего плана счетов для целей бухгалтерского управленческого учета

Важным фактором при создании системы управленческого учета является ее экономическая эффективность.

Экономическая эффективность - те выгоды, которые предприятие получает от наличия системы учета, за счет улучшения качества принимаемых решений.

Факторы, влияющие на выбор подсистемы управленческого учета, можно объединить в 4 группы:

1. экономические - наличие финансовых ресурсов;
2. юридические - в нашей стране имеются некоторые законодательные ограничения в отношении организации УУ предприятий различных форм собственности;
3. технико-технологические - более детальное знание затрат необходимо на предприятие со сложными технологиями, имеющих значительное число разнообразных производств, стадий производственного процесса;
4. организационные - если на предприятии имеются или легко создаваемы службы учета производства, то на их основе проще организовать систему УУ.

Под воздействием вышеназванных факторов формируются коммерческие варианты управленческого учета. Эти варианты могут быть рассмотрены в рамках 2-х моделей автономной и интегрированной.

При варианте *автономной* каждая из системы учета (фин и упр) является замкнутой. В финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой - по статьям калькуляции, при этом используются парные контрольные счета одного и того же наименования.

При *интегрированной* модели учета счета экраны применяется и используется единая система счетов. Счета управляемого счета, имеющие сальдо, относятся одновременно и к управленческому и к финансовому учету. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируется сальдо, а обороты отражаются в системе УУ.

В процессе разработки организационной модели решаются следующие задачи:

- создание централизованной управленческой структуры бухгалтерской службы;

- организация документооборота для сбора оперативной управленческой информации;

- автоматизирующая система учёта;

- обеспечение сохранности и конфиденциальности управленческой информации;

- создание системы отчетности удобной для принятия управленческих решений;

- интеграция бухгалтерского финансового и управленческого учета.

Внедрение системы управленческого учета является достаточно сложным и продолжительным процессом, состоящим из нескольких последовательных этапов:

- описание существующей информационной (бухгалтерской) системы организации;

- определение требований к необходимой управленческой информации;

- построение формализованной системы, способной обеспечить управленческий персонал различного уровня необходимой управленческой информацией;

- построение системы управленческой отчетности;

- построение системы бюджетирования.

Первый этап характерен для организаций, существующих довольно продолжительное время. Задачами этапа являются описание и анализ существующей информационной системы организации, по преимуществу системы производственного бухгалтерского учета. Результатом являются схемы организационно-управленческой структуры, информационных потоков организации, описание системы финансового и производственного учета. На этом этапе должны быть определены особенности и недостатки организации существующей системы.

На втором этапе определяется качественный и количественный состав информации, требуемый для эффективного управления организацией. Здесь выявляются пробелы существующей информационной системы, выясняются причины этого, оценивается объем изменений в системе управления. Именно на этом этапе принимается решение о целесообразности дальнейшего внедрения.

На третьем этапе должна быть сформирована соответствующая формализованная система, способная собирать, обрабатывать и представлять соответствующую потребностям управляющих информацию. Здесь выделяются центры ответственности - сегменты внутри организации, во главе которых стоят ответственные лица, принимающие решения.

Также на данном этапе внедряются варианты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Внедрение того или иного варианта управленческого учета обуславливается потребностями хозяйствующего субъекта.

В организации управленческого учета варианты предусматривают: без специального отражения операций на счетах; взаимосвязь между управленческим и финансовым учетом осуществляется при помощи контрольных счетов; с отдельным отражением на счетах бухгалтерского

учета, где используются парные контрольные счета одного и того же наименования (отраженные, зеркальные счета или счета-экраны); применение специальных передаточных счетов, через которые передаются обороты из одной системы в другую.

Таким образом, создаются возможности для выявления финансовых результатов по сегментам деятельности, центрам ответственности, осуществление попродуктного калькулирования и гибкого ценообразования.

Четвертый этап характеризуется построением системы управленческой отчетности. Управленческая отчетность представляет собой совокупность отчетов и сводок, лицевых счетов и т.д., составляемых центрами ответственности, включающих как сопряженную информацию с производственным учетом, так и другую необходимую для управленцев (менеджеров) информацию с любым заданным уровнем детализации. При построении такой системы необходимо иметь в виду, что определенная отчетность может быть не обусловлена никакими юридическими нормами, часто составляется в реальном масштабе времени или на краткий срок. На данном этапе назначаются ответственные лица за формирование отчетности, создаются формы отчетности, устанавливаются периодичность их составления и представления, графики движения отчетности.

Заключительный этап - постановка системы бюджетирования. В данном случае система бюджетирования во многом основывается на системе управленческой отчетности. Но если система управленческой отчетности в значительной степени оперирует текущей фактической информацией, то бюджетирование используется для планирования, контроля и анализа отклонений.

Тема 2. Классификация затрат в управленческом учете

1. Экономическая сущность затрат
2. Классификация затрат в бухгалтерском управленческом учете

1. Экономическая сущность затрат

В экономической литературе и практической деятельности хозяйствующих субъектов применяются такие понятия, как "издержки", "расходы", "затраты", причем в практической деятельности нередко не делается разницы между этими терминами.

Понятие "издержки" чаще всего применяется в экономической теории. Экономическая теория изучает издержки как экономическую категорию, их поведение на различных этапах жизненного цикла предприятия. Изучение издержек основывается на принципе "ограниченные ресурсы - неограниченные потребности", т.е. на факте редкости ресурсов и наличия большого числа альтернативных направлений их использования.

Экономические издержки - все платежи предприятия, необходимые для того, чтобы привлечь и удержать в пределах данного направления деятельности ресурсы, к которым относятся труд, земля, капитал, предпринимательские способности.

Понятия "затраты" и "расходы" применяются в терминологии многих наук (финансовый менеджмент, экономический анализ, финансы, теория бухгалтерского учета и аудита и др.) и законодательстве Российской Федерации, а также в финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Строго говоря, значительных различий между этими понятиями нет, и нередко одно понятие определяется через другое. Однако для целей бухгалтерского учета в российском законодательстве дается определение расходов предприятия.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Затраты на производство являются частью расходов организации, связанных с выполнением последней обычных (уставных) видов деятельности по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг, являющихся целью создания организации, а также предметом ее деятельности.

Затраты представляют собой любые расходы предприятия за отчетный период, обусловленные приобретением и использованием различных ресурсов в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности и выраженные в денежной форме. Таким образом, затраты - это любые платежи предприятия за использование тех или иных экономических ресурсов, а формирование расходов связано с определением момента реализации: в момент реализации предприятие признает доходы и ту часть

понесенных затрат, которая связана с полученными доходами, что и признается расходами предприятия.

Затраты не однородны по своему составу, времени и месту осуществления, по целевому назначению. Основная часть затрат связана с производством и реализацией продукции, однако предприятие также осуществляет расходы на воспроизводство производственной базы, на социально-культурные мероприятия и др. Для правильного отражения различных затрат в бухгалтерском учете, для эффективного управления затратами необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат. Эффективное управление позволит определить состав и структуру затрат и степень влияния тех или иных затрат на прибыль предприятия, улучшить планирование затрат, выявить непроизводительные расходы и возможные пути снижения затрат. Управление затратами является одним из главных направлений управленческого учета.

2. **Классификация затрат в бухгалтерском управленческом учете**

В бухгалтерском управленческом учете классификация издержек производства зависит от целей управленческого учета.

1 цель. Расчет себестоимости продукции, оценка стоимости запасов и получение прибыли

Здесь возможна следующая классификация затрат.

1. Входящие - ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и должны принести доходы в будущем. Они отражаются в активе предприятия по счетам 10, 11, 43.

Истекшие - Израсходованные ресурсы, которые принесли доход в отчетном периоде и, следовательно, потеряли способность приносить доход в будущем. Это все материальные ресурсы, израсходованные на производство продукции и др.

2. Прямые - Расходы, которые можно непосредственно отнести на производство определенного вида продукции, это затраты, связанные с производством отдельного вида продукции (выполнением определенных работ, оказанием отдельных услуг), которые могут быть непосредственно включены в себестоимость этой продукции (работ, услуг). К ним, в частности, относятся затраты:

- на сырье и основные материалы;
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- топливо и электроэнергию;
- оплату труда основных производственных рабочих (с отчислениями);
- амортизацию производственного оборудования.

Косвенные - Расходы, которые одновременно относятся к производству нескольких видов продукции: включаются в себестоимость путем распределения. Напрямую они не могут быть отнесены на конкретный вид продукции. Поэтому они распределяются по видам продукции косвенно (условно) согласно предусмотренным в учетной политике организации

показателям, с помощью заранее рассчитанных коэффициентов. К косвенным относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.
3. Основные - ресурсы, потребление которых связано с выпуском продукции (расход материалов, заработная плата и др.)

Накладные - расходы на организацию, обслуживание и управление производством (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).
4. Производственные - материализованные затраты, которые можно инвентаризировать. Они включают материальные затраты, затраты на оплату труда, общепроизводственные расходы и др.

Непроизводственные - Расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом. Они обеспечивают функционирование предприятия как хозяйственной единицы и зависят от длительности периода. Другими словами, это расходы, которые нельзя проинвентаризировать, зависящие не от объемов производства, а от длительности периода. К непроизводственным относят общехозяйственные, коммерческие расходы.
5. Одноэлементные - Расходы, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые, включают один из элементов затрат. Согласно ПБУ 10/99 « Расходы организации» выделяются 5 элементов расходов: оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, материальные расходы, прочие расходы.

Комплексные - Расходы, состоящие из нескольких элементов, например, затраты на ремонт, общепроизводственные, общехозяйственные расходы.
6. Текущие - Расходы по производству и реализации продукции данного периода

Расходы будущих периодов - Расходы, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды.

2 цель. Принятие управленческих решений и планирование

1.Постоянные - Расходы, остающиеся практически неизменными в течение отчетного периода, поскольку не зависят от деловой активности предприятия. Например, амортизация оборудования, оплата труда управленческого персонала.

Переменные - Расходы, размер которых зависит от объема производства, например, расход сырья, заработная плата производственного персонала.
2. Принимаемые в расчет при оценках - Расходы, размер которых варьируется в зависимости от принимаемого решения

Не принимаемые в расчет при оценках - Расходы, размер которых остается неизменным при всех альтернативных вариантах

Например, предприятие приобрело оборудования, на котором может производить продукцию А или продукцию Б. Для производства продукции А необходимы материальные затраты – 10000 руб., заработная плата – 8000 руб., Для производства продукции Б –необходимы материальные затраты 7000 руб., оплата труда 9000 руб. В этом случае затраты на приобретение

оборудования могут не приниматься в расчет при оценках, материальные затрат и затраты на оплату труда должны приниматься в расчет при оценках.
3.Безвозвратные - Расходы прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и не могут быть изменены в будущем. Используя данные предыдущего примера безвозвратными могут рассматриваться затраты на приобретение оборудования.
4.Вмененные - Упущенная выгода, возможность которой потеряна вследствие выбора альтернативного управленческого решения. Примерами вмененных издержек могут быть нормальная прибыль (предпринимательский доход), процент на капитал и рента.
5. Эффективные - Затраты, участвовавшие в процессе производства продукции, от реализации которой получен доход
Неэффективные - Расходы, в результате которых не производится новая продукция, то есть потери на производстве
6. Приростные - Дополнительные расходы, связанные с производством и продажей дополнительной партии продукции
Предельные - Дополнительные расходы в расчете на единицу продукции
7.Планируемые - Расходы, рассчитанные на определенный объем производства на основе норм, лимитов, смет.
Непланируемые - Непроизводительные расходы, которые не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности предприятия и, следовательно, не включаются в смету затрат на производство. Эти расходы отражаются только в фактической себестоимости продукции, например перерасход материалов.

3 цель. Контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности

1.Регулируемые - Расходы, подверженные влиянию менеджера центра ответственности
Нерегулируемые - Расходы, на которые менеджер центра ответственности воздействовать не может.
Например, в цехе произошел перерасход материалов. Если причина этого низкая трудовая дисциплина, то расходы будут классифицированы как регулируемые, если это произошло из-за низкого качества приобретенного сырья – затраты нерегулируемые.
2. Контролируемые - Затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления
Неконтролируемые - Расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления

Тема 3. Управленческий учет и отчетность по центрам ответственности

1. Понятие центров ответственности и их классификация
2. Учет и отчетности центров расходов
3. Учет и отчетности центров прибыли
4. Учет и отчетности центров инвестиций

1. Понятие центров ответственности и их классификация

Организационная структура предприятия может быть определена как совокупность линий ответственности внутри предприятия. В последние десятилетия появилась тенденция организации структуры крупных предприятий не по традиционному функциональному принципу (маркетинг, финансы, снабжение, производство, отгрузка), а по линиям продукции, каждая из которых группируется вокруг производства определенного типа продуктов или услуг и включает необходимые функциональные службы. Эта тенденция обусловила введение во внутрифирменное управление, в том числе в управленческий учет, нового понятия - «сегмент бизнеса» - как части предприятия, работающей на внешнего потребителя или представляющей относительно самостоятельное структурное подразделение.

Децентрализация управления требует более формализованного подхода к организационной структуре предприятия, охватывающей все структурные единицы сверху и донизу и определяющей место каждой структурной единицы (подразделения, отделения, сегмента) с точки зрения делегирования ей определенных полномочий и тенденций. Таким обобщающим понятием стал «Центр ответственности». В результате, организационную структуру современного предприятия можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности.

Центры ответственности - организационные подразделения, которые находятся под управлением единственного руководителя. Это такая группировка затрат, которая позволяет совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат: производство, участок, бригаду, ферму с ответственностью возглавляющих их руководителей (менеджеров). Таким образом, это сегмент деятельности внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение.

При формировании организационной структуры организации для каждого центра ответственности должны быть определены права и обязанности, в которых предусматривается круг решаемых самостоятельно вопросов и самостоятельность в принятии управленческих решений (например, по регулированию технологического процесса, по внутренним и внешним затратам). В то же время определяются границы, за пределами которых центр ответственности должен передавать информацию вышестоящему центру либо предоставлять ее для коллегиального принятия управленческих решений.

Главная цель выделения центров ответственности как объекта - оперативное управление и контроль за издержками и объемами выпуска продукции.

Бухгалтерская система, которая в рамках такой структуры обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах, и позволяет оценивать и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных менеджеров, называется учетом по центрам ответственности.

Учет по центрам ответственности в системе внутрифирменного управления выполняет следующие функции:

- удовлетворение информационных потребностей внутри фирменного управления. Позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на различных уровнях предприятия и оценивать деятельность менеджеров и подразделений; играет роль сигнальной системы в механизме управления;
- создание своего рода информационного противовеса той свободе, которая представлена менеджерам центров ответственности в целях обеспечения баланса на предприятии в целом.

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих основных принципов:

- определение контролируемых статей затрат и поступлений, при условии, что менеджер должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых может оказывать воздействие;
- персонализация учетных документов, то есть введение в состав реквизитов документов фамилии менеджера или работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений;
- обязанность менеджера центра ответственности составлять бюджеты (сметы) на определенный период и представлять отчетность по фактическим затратам и результатам в разрезе бюджетов (смет).

Менеджер центра ответственности для выполнения своих функций с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности вверенного ему центра ответственности, чтобы иметь возможность на основании этой информации принимать соответствующие управленческие решения.

Внутренняя отчетность по центрам ответственности должна отвечать определенным требованиям:

- быть настолько оперативной, чтобы позволять оказывать влияние на динамику результатов деятельности центра ответственности;
- содержать информацию об отклонениях от планов и предоставлять возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений;
- содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности менеджера за принятие решений в конкретной области.

Конкретное содержание отчетности, специфика инструментов и методов, применяемых в системе учета и отчетности по центрам ответственности, зависят от того, каков статус данного центра ответственности.

Выделяют:

1. Центр расходов
2. Центр продаж
3. Центр прибыли
4. Центр инвестиций

В отношении всех этих центров применимы процедуры бюджетирования (планирования). Бюджеты используются для планирования и контроля над затратами, показателями прибыли, инвестициями. С этой точки зрения все виды центров ответственности можно рассматривать как центры бюджетирования.

2. Учет и отчетности центров расходов

Центры расходов (затрат) - первичные производственные и обслуживающие единицы, которые характеризуются единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования. Центры затрат - это чаще всего производственные подразделения, например, отдел закупок, отделы административно-управленческого аппарата и т.д. Оценка их деятельности зависит, прежде всего, от эффективности использования ресурсов - выпуска продукции и связанными с ним затратами.

Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком, бригадой, фермой) или же быть подразделением, входящим в состав этой единицы. Основой выделения центров затрат является единство используемых основных средств и оборудования, выполняемых операций или функций.

Степень детализации центров затрат зависит от трудоемкости ведения учета и возможностей эффективного использования получаемой информации.

Центры затрат отличаются от мест возникновения затрат тем, что представляют собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным операциям, работам (процессам), функциям внутри производственных подразделений.

Группировка затрат по центрам затрат представляет составную часть системы калькулирования, и его лучше всего вести в единстве с калькуляционным учетом.

При производстве разнообразной продукции калькулированию предшествует распределение затрат по местам их возникновения, которое включает 3 этапа.

I этап. Выбор объекта учета затрат.

II этап. Выбор и аккумуляция затрат, относящихся к данному объекту учета.

III этап. Выбор метода перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения. Выделяют 3 метода перераспределения.

1.Метод прямого распределения затрат: расходы по каждому обслуживающему подразделению относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения.

2. Метод пошагового распределения затрат: производственному подразделению, потребляющему большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента. Распределение осуществляется от непроизводственных подразделений к производственным. После распределения затрат одного производственного подразделения, оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения.

3. Метод взаимного распределения предполагает следующую последовательность расчетов:

3.1. Определяется показатель, выступающий в роли базы распределения, и, основываясь на нем, рассчитывается соотношение между сегментами, участвующими в распределении затрат.

3.2. Рассчитываются затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг.

Скорректированные затраты распределяются по центрам ответственности.

Отчетность по центрам расходов играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике затрат. Основной формой отчетности является отчет об исполнении сметы. Смета - это формализованный письменный регистр, содержащий плановые стоимостные показатели. Отчет об исполнении сметы включает показатели:

1. Статьи контролируемых затрат. Если за определенным участком закрепляется ответственность за какие-то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На практике по большей части это невозможно, поэтому используется понятие «относительный контроль», то есть менеджер контролирует большую часть факторов, воздействующих на данную статью сметы.
2. Затраты по смете
3. Фактические затрат
4. Отклонения от сметы

Контролируемые статьи затрат	Затраты по смете	Факт	Отклонение (+, -)
Оплата труда			
…			

3. Учет и отчетности центров прибыли

Центры прибыли - относительно самостоятельные подразделения, руководители которых ответственны и за затраты, и за продажи, а следовательно, и за размер получаемой прибыли.

Поскольку управляющие центров прибыли несут ответственность и обладают полномочиями как в части затрат, так и в части поступлений, отчеты, в системе учета для оценки центров прибыли обычно имеют форму отчетов о прибыли. Эти отчеты отражают затраты и поступления подразделений вплоть до формирования валовой прибыли от реализации или операционной прибыли (прибыли от операций или от основной деятельности).

Валовая прибыль центра прибыли рассчитывается по формуле

Валовая прибыль = *Чистая выручка от продаж – производственная себестоимость реализованной продукции*

Чистая выручка от продаж = *выручка от продаж на сторону + выручка (возможно условная) от продаж своей продукции другим центрам ответственности данного предприятия – предоставленные скидки и возврат*

Производственная себестоимость реализованной продукции = *прямые затраты по оплате труда + прямые материальные затраты + накладные расходы данного центра ответственности*

Операционная прибыль = *валовая прибыль данного центра – операционные расходы.*

Операционные расходы – это затраты, не относящиеся к производственным расходам продукты и, следовательно, не входящие в производственную себестоимость (расходы на реализацию, общие и административные расходы).

В качестве альтернативы отчета о прибыли может стать формирование 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.

В данном отчете вместо валовой прибыли отражается показатель маржинальной прибыли, что подчеркивает роль переменных затрат в формирования результативного показателя.

4. Учет и отчетности центров инвестиций

Центр инвестиций можно рассматривать как совокупность центра затрат и центра прибыли. Поэтому к нему в равной мере применимы те учетно-аналитические инструменты, что и к центрам ответственности первых двух видов. В отношении центров инвестиций часто делают допущение, что они являются отдельными предприятиями, поэтому обычно для каждого центра инвестиций подготавливаются традиционные финансовые отчеты предприятия.

Для целей сравнения результатов деятельности отдельных центров инвестиций нецелесообразно применение абсолютных показателей, поскольку отделение, которое обладает большими активами, обычно зарабатывает больше по абсолютной величине, чем отделение с небольшими активами. Поэтому измеряют относительную эффективность работы отделений. Для этого используется показатель рентабельность активов (РА)

Принципиальная формула его расчета:

$$РА = прибыль / активы$$

Исходя из того, как определяются показатели «прибыль» и «активы» существует несколько методов расчета рентабельности активов.

Возможные базы активов:

1) суммарные активы, непосредственно идентифицируемые с отделением.

2) операционные (используемые) активы = суммарные активы – незанятые активы - активы, купленные для будущего использования

3) оборотный капитал (текущие активы минус текущие обязательства) + другие активы (основные средства). При этом исключается часть текущих активов, финансируемых краткосрочными кредитами.

Во всех случаях используются средние величины активов за период. При этом возможно два варианта оценки активов

1. По чистой балансовой стоимости, то есть за вычетом накопленной амортизации (остаточная стоимость)

2. По полной первоначальной стоимости

Показатель прибыли в формуле рентабельности активов может определяться как:

1) операционная прибыль отделения (прибыль до выплаты процентов и налогов на прибыль), учитывающая распределенные на отделение операционные расходы предприятия в целом

2) остаточный доход до косвенных издержек

3) контролируемая прибыль (начиная с остаточного дохода до косвенных расходов, исключая любые затраты и поступления, не контролируемые данным менеджером).

Формулу рентабельности активов можно расширить и углубить по смыслу:

$$РА = \frac{операционная прибыль}{чистая величина продаж} \times \frac{чистая величина продаж}{средние операционные активы}$$

Первый множитель называют рентабельность продаж, второй – оборотом активов. Эти показатели предпочитают предприятия с относительно низким уровнем инвестиций в здания, оборудование и другие долгосрочные активы (по отношению к объему продаж).

Тема 4. Учет и контроль издержек производства и продаж продукции по видам расходов

1. Система сбора, обработки и подготовки информации о производственных затратах по элементам
2. Система сбора, обработки и подготовки информации о производственных затратах по статьям калькуляции

1. Система сбора, обработки и подготовки информации о производственных затратах по элементам

Группировка затрат по экономическим элементам производится для целей бухгалтерской отчетности и исчисления в стоимостном выражении ресурсов, использованных за определенный отчетный период на производство продукции (работ, услуг). Она является единой для всех хозяйствующих субъектов не зависимо от организационно-правовой формы и формы собственности и определена ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

- Материальные затраты;
- Затраты на оплату труда;
- Отчисления на социальные нужды;
- Амортизация;
- Прочие затраты.

Материальные затраты представляют собой стоимости потребленных материальных ресурсов в процессе производства продукции (работ, услуг).

В элементе "Материальные затраты" находят отражение затраты на предметы труда (используемые в производстве), на оплату услуг и работ производственного характера для сельскохозяйственных организаций:

- семена и посадочный материал собственного производства и покупные без затрат по подготовке семян к посеву и транспортировке их к месту сева;
- минеральные удобрения, ядохимикаты, бактериальные и другие препараты без включения затрат по подготовке их к внесению и транспортировке на поля;
- нефтепродукты всех видов;
- топливо, кроме нефтепродуктов (уголь, торфобрикеты, газ, дрова и др.);
- покупная энергия всех видов;
- запасные части и материалы для ремонта основных средств, инвентаря, приборов, инструментов и других средств труда, не относимых к основным средствам;
- средства защиты растений и животных, ветмедикаменты и препараты;
- затраты на сырье и материалы промышленных и подсобных производств;
- затраты на работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями или производствами и хозяйствами самой организации, а также предпринимателями без образования юридического лица..

- потери продукции и материалов в пределах норм естественной убыли при хранении и транспортировке.

Стоимость всех видов материальных ресурсов формируется исходя из фактических затрат на приобретение или из фактических затрат, связанных с их производством.

В элементе "Затраты на оплату труда" отражаются затраты на оплату труда всех категорий персонала организации исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсирующих выплат, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в соответствии с действующим законодательством; систем премирования производственного персонала, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты, иных условий оплаты труда в соответствии с применяемыми в организации формами и системами оплаты труда.

Сельскохозяйственная организация самостоятельно определяет состав затрат, относимых к расходам на оплату труда, исходя из положений нормативно-правовых актов и принципов учета затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), руководствуясь при этом Трудовым кодексом РФ и иными актами трудового законодательства, включая коллективные договоры, соглашения, трудовые договоры и иные локальные (внутрихозяйственные) нормативные акты.

В бухгалтерском учете затраты на оплату труда признаются по мере их начисления на основании данных первичных документов и учетных регистров, причем в состав себестоимости продукции (работ, услуг) и расходов по обычным видам деятельности включаются только расходы, связанные с производством и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг на сторону.

Элемент затрат "Отчисления на социальные нужды" выделяется для отражения отчислений во внебюджетные фонды социального страхования и обеспечения, а также отчислений по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (Пенсионный фонд РФ, фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ). Отчисления производятся от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу "Затраты на оплату труда" в установленном размере.

Суммы указанных взносов при отнесении их на себестоимость признаются по мере их начисления.

В элемент "Амортизация" включаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов организации, производимые в порядке, определенном ее учетной политикой в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств". При этом объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся

в организации на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

Исключение составляют объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства и т.п.), а также продуктивный скот, буйволы, волы и олени, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста. Их стоимость не погашается, т.е. амортизация не начисляется. По этим объектам производится начисление износа в конце отчетного периода, отражаемого на отдельном забалансовом счете. Не подлежат амортизации также объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования - лесные и водные угодья).

Начисление амортизации объектов основных средств, отражаемой в этом элементе затрат, производится одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Составной частью элемента "Амортизационные отчисления" является амортизация нематериальных активов как элемент затрат на производство продукции (работ, услуг).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам производятся одним из трех способов (линейным способом, способом уменьшаемого остатка и способом списания стоимости пропорционально объему продукции в порядке, аналогичном для амортизации основных средств) и отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся. Указанные амортизационные отчисления начисляются независимо от результата деятельности организации в отчетном периоде по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования.

В элементе "Прочие затраты", представляющем различные виды затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг), отражаются те из них, которые не вошли в другие элементы. Каждый из них не имеет большого удельного веса в себестоимости, однако их совокупность может составлять весьма значительную часть общей суммы затрат отчетного периода.

В бухгалтерском учете перечень прочих затрат определяется организацией самостоятельно исходя из принципов отнесения расходов по обычным видам деятельности к затратам на производство и положений действующего законодательства, в том числе учитывающего отраслевые особенности затрат на производство.

2. Система сбора, обработки и подготовки информации о производственных затратах по статьям калькуляции

Группировка затрат на производство по статьям затрат осуществляется для контроля за затратами, установленными планом. Учет производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции, позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции (работ, услуг). В отличие от группировки расходов по элементам перечень статей калькуляции устанавливается каждой организацией самостоятельно, исходя из особенностей производственно-хозяйственной деятельности. Типовая номенклатура статей затрат для сельскохозяйственных организаций включает следующие статьи:

1.Материальные ресурсы, используемые в производстве, в том числе:

1.1. Семена и посадочный материал:

а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет

б) собственного производства текущего года

1.2. Удобрения:

а) минеральные

б) органические

1.3. Средства защиты растений и животных

1.4. Корма:

а) приобретенные и собственного производства прошлых лет

б)собственного производства текущего года

1.5. Сырье для переработки

1.6. Нефтепродукты

1.7. Топливо и энергия на технологические цели

1.8. Работа и услуги сторонних организаций

2.Оплата труда

а) основная

б) дополнительная

в) натуральная

г) другие выплаты

3. Отчисления на социальные нужды

4. Содержание основных средств:

а) амортизация

б) ремонт и тех. обслуживание основных средств

5.Работы и услуги вспомогательных производств

6. Налоги, сборы и другие платежи

7. Прочие затраты

8. Потери от брака, падежа животных

9. Общепроизводственные расходы

10. Общехозяйственные расходы

ИТОГО производственная себестоимость

В зависимости от характера и назначения материальных затрат, связанных с производственным потреблением предметов труда и обусловленных технологией и организацией сельскохозяйственного производства, на комплексную статью "Материальные ресурсы, используемые в производстве" относят стоимость использованных в производственном процессе:

- семян и посадочного материала собственного производства и покупных, использованных на посев соответствующих сельскохозяйственных культур и насаждений (кроме многолетних насаждений);

- удобрений раздельно минеральных (по стоимости и в центнерах физического веса) и органических (по стоимости и в тоннах). Собственные органические удобрения (навоз и др.) отражают по их оценке на основании фактической себестоимости производства, покупные - по стоимости их приобретения с учетом затрат на доставку в хозяйство. Минеральные удобрения оценивают по цене приобретения, включая транспортно-заготовительные расходы;

- средств защиты растений и животных. Отпуск и списание в затраты производства средств защиты производят аналогично порядку, принятому для отпуска и списания покупных удобрений;

- кормов собственного производства и покупных;

- сырья для переработки (по стоимости сырья, использованного для производства готовой продукции).

- нефтепродуктов (по стоимости горючего и смазочных материалов, израсходованных на выполнение механизированных сельскохозяйственных и других работ, переезд тракторов и самоходных машин с одного участка на другой, технологических и транспортных работ по обслуживанию производства в животноводстве и других отраслях, транспортных работ собственным грузовым автотранспортом, транспортного обслуживания деятельности служебным легковым автотранспортом).

- топлива и энергии для технологических целей;

- работ и услуг сторонних организаций.

В статью "Оплата труда" включаются все виды начисленных денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), работникам различных категорий, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства.

Состав данной статьи разграничивается по видам основной дополнительной оплаты, натуральных форм, поощрительных и других выплат в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации, коллективными договорами, трудовыми соглашениями.

При этом к основной оплате труда относится заработная плата, начисленная за выполненную работу, полученную продукцию или за фактически проработанное время.

К дополнительной оплате труда относится такая оплата, необходимость которой обусловлена особенностями сельскохозяйственного производства, применением различных видов доплат и премий (за повышение качества сельскохозяйственных работ, проведение их в лучшие агротехнические сроки, успешное завершение стойлового периода и перевода скота на пастбищное содержание, сохранность сельскохозяйственной техники и т.д.).

Натуральная оплата как составной элемент калькуляционной статьи "Оплата труда" во многом определяется внутренними потребностями организации, общественной значимостью того или иного продукта, спросом его на рынке, степенью платежеспособности предприятия по выдаче заработной платы в денежной форме.

К другим выплатам, представляющим собой элемент статьи "Оплата труда", относятся:

- единовременные премии;
- вознаграждение по итогам работы за год;
- денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
- иные выплаты, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемые работникам в соответствии с условиями коллективного договора, соглашений и трудовых договоров.

По статье "Отчисления на социальные нужды" отражают обязательные отчисления по установленным ставкам в Фонд социального страхования РФ Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд РФ от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг), за исключением тех, на которые эти взносы не начисляются.

В статью "Содержание основных средств" включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в данном производстве.

В составе затрат на содержание основных средств учитываются:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в технологическом процессе производства сельскохозяйственной продукции);
- отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты;
- амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данную культуру или вид животных, исходя из учетной стоимости объектов основных средств по установленным нормам в зависимости от срока их полезного использования;
- затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

По статье "Работы и услуги" отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств своего предприятия, обеспечивающих производственные нужды.

На статью "Налоги, сборы и другие платежи" относят:

- налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду; транспортный и другие налоги, определенные действующим законодательством);

- платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества юридических лиц, грузов и риска непогашения кредитов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, установленным действующим законодательством, а также прочие денежные расходы.

По статье "Прочие затраты" отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящейся ни к одной из указанных выше статей.

По статье "Потери от брака, падежа животных (в учете)" в промышленных производствах отражают стоимость окончательно забракованной продукции, расходы по исправлению брака, а также стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, испорченных сверх установленных норм при наладке оборудования.

В животноводстве по указанной статье учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме. На эту статью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий.

По статье "Общепроизводственные расходы" отражают производственные расходы в бригадах, фермах, цехах и иных подразделениях предприятия.

К общепроизводственным расходам относят: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общеотраслевого назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности, использование инвентаря и принадлежностей, расходы на транспортное обслуживание работ (доставка работников к месту непосредственной работы и другие затраты, связанные с организацией и обслуживанием производства в соответствующих отраслях данного хозяйства).

На статью "Общехозяйственные расходы" относятся затраты, связанные с управлением производства в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу: расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды административно-управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; канцелярские, типографские, почтово-телефонные расходы; затраты на ремонт и амортизационные отчисления основных средств общехозяйственного назначения; расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и другие.

Тема 5. Цели и концепции систем подготовки смет. Виды сметных систем.

1. Функции и классификация смет
2. Последовательность составления смет
3. Учет в бюджетировании

1. Функции и классификация смет

Смета (бюджет) – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определённого периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понижены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели. Система бюджетирования охватывает как производственные, так и функциональные службы и подразделения непроизводственной обслуживающей сферы деятельности данного хозяйства.

Функции бюджетного планирования

1. Планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации – основные плановые решения обычно принимаются в процессе подготовки программы, а сам процесс разработки бюджета по существу является уточнением этих планов.
2. Координирование различных видов деятельности и подразделений. Каждый цент ответственности зависит от работы других центров и влияет на нее. В процессе разработки бюджета отдельные виды деятельности координируются таким образом, что все подразделения организации работают согласованно, стремясь достичь целей организации в целом.
3. Стимулирование руководителей всех рангов к достижению целей своих центров ответственности – каждый руководитель должен точно знать, что ожидают от его центра ответственности.
4. Контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины. С бюджетом сравнивают достигнутые результаты, проводят анализ отклонений от плана.
5. Основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей – отклонения от бюджета, определяемые ежемесячно, служат для целей контроля в течение всего года.
6. Средство обучения менеджеров – составление бюджетов способствует изучению в деталях деятельности своих подразделений и взаимоотношений одних центров ответственности с другими.

В зависимости от периодов планирования (период планирования - временной промежуток, на который составляются и в течение которого реализуются планы) различают:

- оперативное (текущее) планирование - на период до 1 года;
- тактическое (среднесрочное) планирование - на период 1 - 3 года;
- стратегическое (долгосрочное) планирование - на период свыше 3 лет.

Бюджет может иметь бесконечное количество видов и форм, он не имеет

стандартизированной формы.

Структура бюджета зависит от того, что является предметом бюджета, особенностей финансово-хозяйственной деятельности, размера организации, квалификации разработчиков.

В зависимости от субъекта составления выделяют генеральный и частный бюджеты. Бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называется генеральным. Сметы и планы различных подразделений предприятия называются частными бюджетами.

Генеральный бюджет состоит из двух частей:

1) операционного бюджета – включающего план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации;

2) финансового бюджета – включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс.

В зависимости от целей сравнения и анализа выделяют статические и гибкие бюджеты.

Статические бюджеты- это бюджеты, рассчитанные на конкретный уровень деловой активности организации. Иными словами, в статическом бюджете доходы и расходы планируются исходя только из одного уровня реализации. Все бюджеты, входящие в генеральный бюджет (операционный и финансовый), являются статическими, так как доходы и затраты предприятия прогнозируются в составных частях генерального бюджета, исходя из определенного запланируемого уровня реализации.

Утвержденный статический бюджет можно классифицировать как приростной бюджет, бюджет приоритетов, бюджет нулевой точки.

1. Приростной или бюджет, основанный на достигнутом уровне (ordinary incremental budgets), учитывает бюджет предыдущего периода и результаты его выполнения. Бюджетные суммы устанавливаются в соответствии с опытом прошлого и перспективами следующего цикла. Это наиболее распрастраненый вид бюджетирования. Например, бюджет отдела НИОКР может быть увеличен из-за роста объема продаж, увеличения численности персонала, разработки нового проекта.
2. Приоритетный бюджет (priority incremental budget) – похож на предыдущий, но дополнительно предполагает анализ вариантов при сокращении или увеличении бюджетных сумм, скажем, на 1%. Эта техника бюджетирования заставляет менеджера более внимательно и конкретно продумывать свои действия. Проще говоря, приоритетные бюджетирование можно рассматривать как компромисс между бюджетом, рассчитанным от достигнутого уровня, и бюджетом нулевой точки.
3. Бюджетирование с нулевой точки (zero-base budgeting ZBB)- форма бюджетирования снизу вверх, так, если бы бюджет разрабатывался впервые. ZBB требует от менеджеров дополнительного подтверждения следующих основных шагов:

- ☞ Определение целевых, операционных, затратных показателей в сфере компетентности менеджера;
- ☞ Обдумывание альтернативных способов проведения каждой операции;
- ☞ Оценка бюджетных сумм различных уровней усилий по каждому показателю;
- ☞ Установление значений норм выработки и результатов деятельности;
- ☞ Ранжирование всех показателей по степени значимости для организации.

Гибкий бюджет- это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, т.е. им предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации. Для каждого конкретного уровня реализации здесь определена соответствующая сумма затрат. Т.о гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, он представляет собой динамическую базу для сравнения доступных результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные . Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются.

Для переменных затрат определяют норму в расчете на единицу продукции, т.е. рассчитывают размер удельных переменных затрат. На основе этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат в зависимости от уровня реализации.

Поскольку постоянные затраты не зависят от объемов производства и реализации, их сумма остается неизменной как для статического, так и для гибкого бюджетов. Гибкий бюджет четко обозначает связи между статическим бюджетом и фактическими результатами. Для становления гибкого бюджета нужно знать формулу гибкого бюджета:

$$ГБ = ПБ + К * УБ,$$

где *ГБ* - гибкий бюджет, руб.;

ПБ - сумма постоянных бюджетных затрат, руб.

К - объем производства (оказанных услуг, выполненных работ) в натуральных единицах;

У - переменные бюджетные затраты в расчете на единицу, руб.

.

2. Последовательность составления смет

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом, он состоит из таких этапов.

1. Планирование с участием руководителей деятельности организации и структурных подразделений.

2. Определение показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности.

3. Корректировка планов с учетом предложенных поправок.

Последовательность составления операционного бюджета

1. Разработка бюджета продаж – на основе прогноза продаж, составляемого отделом реализации.
2. Разработка бюджета производства.

Объём производства в натуральных единицах рассчитывается по формуле

$$V=БП+ГП_К–ГП_Н\ ,\ (1)$$

где V – бюджет производства, ед.;

$БП$ – бюджет продаж, ед.;

$ГП_К$ – прогнозируемый запас готовой продукции на конец периода, ед.;

$ГП_Н$ – запас готовой продукции на начало периода, ед.

3. Разработка бюджета затрат материалов и бюджета закупок материалов в натуральных единицах.

Требуемые затраты материалов рассчитываются по формуле

$$M=M_П–M_Н,\ (2)$$

где M – количество материалов, необходимых для обеспечения плана производства, ед.;

$M_П$ – материалы, необходимые для производства запланированного объёма продукции, ед.;

$M_Н$ – затраты материалов на начало периода, ед.

4. Разработка бюджета прямых трудовых затрат

Затраты труда определяются по формуле

$$T=V\times T_{ед}\times C\ ,\ (3)$$

где T – затраты труда, руб.;

V – объём произведённой продукции, ед.;

$T_{ед}$ – затраты рабочего времени на единицу продукции, ч.;

C – почасовая ставка, руб.

5. Разработка бюджета накладных расходов.

Планирование накладных расходов может осуществляться в соответствии с ожидаемым фондом времени труда основных производственных рабочих.

6. Разработка бюджета запасов готовой продукции на конец отчётного периода в натуральном и стоимостном выражении.

Запасы готовой продукции в натуральной оценке на конец отчётного периода определяются руководством.

Оценка запасов в денежном выражении осуществляется по плановой себестоимости единицы продукции.

7. Разработка бюджета себестоимости продаж.

Себестоимость проданной продукции определяется по формуле

$$C=ГП_Н+ВП–ГП_К\ ,\ (4)$$

где C – себестоимость проданной продукции, руб.;

$ГП_Н$ – запас готовой продукции на начало периода, руб.;

$ВП$ – себестоимость произведённой за планируемый период продукции, руб.;

$ГП_К$ – запас готовой продукции на конец периода, руб.

Себестоимость произведённой продукции рассчитывается по формуле

$$ВП=M+T+H\ ,\ (5)$$

где $ВП$ – себестоимость произведённой за планируемый период продукции, руб.;

M – прямые затраты материалов в планируемом периоде, руб.;

T – прямые затраты труда в планируемом периоде, руб.;

H – накладные расходы за планируемый период, руб.

8. Разработка бюджета административных, маркетинговых, коммерческих и других периодических расходов на основании плановых величин накладных расходов.

9. Разработка плана прибылей и убытков.

Последовательность составления финансового бюджета

1. Разработка бюджета денежных средств – на основе анализа плана прибылей и убытков с точки зрения реального выбытия и поступления денежных средств. Данный анализ предполагает знание порядка работы с дебиторами; условий погашения кредиторской задолженности и других выплат (заработной платы, налогов, расходов на приобретение активов и т. п.).

2. Разработка прогнозируемого баланса предприятия – на основе баланса на начало периода с учётом предполагаемых изменений по каждой статье баланса. Для определения изменения в статьях используется информация, содержащаяся в плане прибылей и убытков и бюджете денежных средств, в соответствии с формулой

$$C_K = C_H + H + П - B \text{ , (6)}$$

где C_K – сальдо на конец периода, руб.;

C_H – сальдо на начало периода, руб.;

H – начисления (из плана прибылей и убытков), руб.;

$П$ – поступления (из бюджета денежных средств), руб.;

B – выплаты (из бюджета денежных средств), руб.

Дебиторская задолженность на конец периода определяется по формуле

$$C_K = C_H + O - Д \text{ , (7)}$$

где C_K – сальдо на конец периода, руб.;

C_H – сальдо на начало периода, руб.;

O – стоимость отгруженной, но не оплаченной продукции, руб.;

$Д$ – поступления денежных средств за ранее отгруженную продукцию, руб.

Кредиторская задолженность поставщикам определяется по формуле

$$C_K = C_H + З - B \text{ , (8)}$$

где C_K – сальдо на конец периода, руб.;

C_H – сальдо на начало периода, руб.;

$З$ – закупки за период, руб.;

B – выплаты по счетам за период, руб.

3. Учет в бюджетировании

В настоящее время существует 2 направления развития бюджетной бухгалтерии:

1. Интегрированный учет – финансовая управленческая и бюджетная бухгалтерии не выделяются в отдельные подсистемы. В общей бухгалтерии организации интегрировано существуют все данные разновидности. В отдельных случаях учетная подсистема организации подразделяется на

финансовую и управленческую. В этом случае бюджетная бухгалтерия входит в состав управленческого учета.

2. Самостоятельная бюджетная бухгалтерия – составление бюджетов выделяется в отдельную учетную подсистему организации.

Выделение нескольких учетных подсистем требует организации взаимосвязи между ними. Существуют следующие формы связи финансовой, управленческой и бюджетной бухгалтерии

1. Автономная система с выделением бюджетной бухгалтерии в самостоятельную подсистему, использующую данные управленческого учета
2. Обособленный учет исполнения бюджета, бюджетная бухгалтерия находится в составе управленческой
3. Интегрированная система

Целью бюджетной бухгалтерии является не только разработка плановых показателей, но и фиксирование отклонений фактически достигнутых результатов от сметных. Отражение фактических данных и отклонений от бюджетов в разрезе центров ответственности на счетах управленческой и бюджетной бухгалтерии может осуществляться несколькими методами:

1. На базе использования соответствующих счетов синтетического и аналитического учета

А) выявление отклонений до определения производственной себестоимости

б) выявление отклонений после определения фактической себестоимости

в) учет бюджетных показателей на отдельном счете центра ответственности

2. Отражение отклонения в первичной документации и учетных регистрах

Тема 6. Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления

1. Использование данных управленческого учета для решения оперативных задач
2. Использование информации управленческого учета для решения стратегически задач

1. Использование данных управленческого учета для решения оперативных задач

Одной из важных задач бухгалтерского управленческого учета является сбор и обобщение информации, полезной для предприятия менеджерами и высшим руководством предприятия правильных управленческих решений.

В настоящее время принимаемые руководством решения по развитию и организации производства и сбыта продукции в большей степени носят интуитивный характер и не подкрепляются соответствующими расчетами на базе информации управленческого учета.

Процесс принятия решения начинается с определения цели и задач, стоящих перед предприятием. От этого в конечном счете зависит отбор исходной управленческой информации и избранный алгоритм решения

На практике принятие решения предполагает сравнительную оценку ряда альтернативных вариантов и выбор из них оптимального, в наибольшей степени отвечающего целям предприятия. Для этого прежде всего необходимо иметь информацию об издержках по всем альтернативным вариантам, причем речь идет о затратах будущего периода. В ряде случаев в расчетах приходится учитывать и упущенную выгоду предприятия.

На базе информации управленческого учета решаются:

1) оперативные задачи;

· определение точки безубыточности;

· планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации;

· определение структуры выпуска продукции с учетом лимитирующего фактора;

· отказ или привлечение дополнительных заказов;

· принятие решений по ценообразованию (имеет для предприятий особое значение в условиях конкурентной борьбы);

Определение точки безубыточности

Точка безубыточности – это такой объём производства, который обеспечивает предприятию нулевой финансовый результат. Она может быть определена:

1) математическим методом по формуле

$$V = \frac{СП}{Ц - П}$$

где V – объём производства в точке безубыточности, ед.;

$СП$ – совокупные постоянные расходы, руб.;

$Ц$ – цена единицы продукции, руб.;

П – переменные расходы на единицу продукции, руб.

2) методом маржинального дохода по формуле

$$V = \frac{СП}{МД}$$

где *V* – объём производства в точке безубыточности, ед.;

СП – совокупные постоянные расходы, руб.;

МД – маржинальный доход на единицу, руб.

3) графическим методом.

Планирование ассортимента продукции - это непрерывный процесс обновления, усовершенствования структуры ассортимента и потребительских свойств и характеристик продукции в соответствие с требованиями покупателей. Если исследования маркетинга позволяют получить необходимую информацию об особенностях рынка, потребности и предпочтения покупателей, то планирования ассортимента продукции превращает эту информацию с учетом требований сегмента производственных мощностей, технологии, применяемой на предприятии, имеющихся материально-технических, трудовых и финансовых ресурсов, планируемых расходов и прибыли в необходимую для потребителей продукцию. Этот процесс должен осуществляться непрерывно на протяжении всего периода хозяйственной деятельности предприятия.

По проблемам маркетинга существуют такие этапы процесса планирования ассортимента продукции:

1. Определение существующих и потенциальных потребностей покупателей.
2. Оценка конкурентоспособности продукции предприятия. Анализ структуры ассортимента продукции предприятия и конкурентов.
3. Определение того, какие услуги и продукцию необходимо добавить в ассортимент продукции и услуг, или исключить из него по причине недостаточной рентабельности, снижение конкурентоспособности.
4. Разработка предложений о усвоения новых технологий, совершенствования выпускаемой продукции за счет использования новой сырья, о применении новых видов услуг
5. Изучение возможностей производства новых и усовершенствованных блюд, включая вопрос цены, себестоимости и рентабельности.
6. Проведение пробных продаж.
7. Разработка специальных рекомендаций для производителей продукции относительно ее качества, оформление, соблюдение технологии приготовления.
8. Подготовка рекомендаций по сбыту продукции, включая время и график выхода на рынок усовершенствованного изделия, масштабы начальной фазы реализации продукции, программы проведения рекламных и других мероприятий по стимулированию сбыта.
9. Оценка достигнутых результатов.

Определение структуры выпуска продукции с учётом лимитирующего фактора

При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей, например человеко-часов или машино-часов, часто приходится выбирать определенные виды продукции (услуги, заказы), которые приносят наибольшую прибыль. Для определения, какой продукт производить (продавать) с целью максимизации прибыли, полезно использовать маржинальный подход. Сначала следует определить маржинальную прибыль для каждого продукта, а затем рассчитать маржинальную прибыль на единицу ограниченного ресурса.

Критерием максимизации прибыли компании в условиях ограниченных ресурсов является наибольшая маржинальная прибыль на единицу этих ресурсов.

Во многих случаях на практике действует не один, а несколько лимитирующих факторов. Тогда задача максимизации прибыли или минимизации затрат решается при помощи линейного программирования.

Решения об отказе или привлечении дополнительных заказов базируются на информации о постоянных и переменных издержках. В случае неполной загрузки производственных мощностей, постоянные расходы не относят на специальные заказы.

Методы калькулирования как базы ценообразования

Установление цены на производимую продукцию является одной из целей управленческого учёта.

Различают краткосрочный и долгосрочный нижний предел цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию продукции.

Краткосрочный нижний предел цены – это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть издержек.

Существуют следующие методы ценообразования, базирующиеся на затратах:

1. Ценообразование по методу переменных затрат.

Цена на продукцию рассчитывается по формуле

$$Ц = ПМ + \% \times ПМ$$

где *Ц* – цена на основе переменных затрат, руб.;

ПМ – переменные производственные затраты на единицу, руб.;

% – процент наценки.

Процент наценки определяется по формуле

$$\% = (П + СПТ + Н)/СПМ$$

где *П* – желаемая величина прибыли, руб.;

СПТ – суммарные постоянные производственные затраты, руб.;

Н – общие, коммерческие, административные расходы, руб.;

СПМ – суммарные переменные производственные затраты, руб.

2. Ценообразование на основе валовой прибыли.

Цена на продукцию рассчитывается по формуле

$$Ц=СЗ+(\%\times СЗ)$$

где *Ц* – цена на основе валовой прибыли, руб.;

СЗ – суммарные производственные затраты, руб.;

% – процент наценки.

Процент наценки рассчитывается по формуле

$$\%=(П+Н)/СЗ$$

где *П* – желаемая величина прибыли, руб.;

Н – коммерческие, общие, административные расходы, руб.;

СЗ – суммарные производственные затраты, руб.

3. Ценообразование по методу рентабельности продаж.

Цена продукции рассчитывается по формуле

$$Ц=СЗ_{ед}+\%\times СЗ_{ед}$$

где *Ц* – цена на основе рентабельности продаж, руб.;

$СЗ_{ед}$ – суммарные затраты на единицу, руб.;

% – процент наценки.

Процент наценки рассчитывается по формуле

$$\%=П/СЗ$$

где *П* – желаемая величина прибыли, руб.;

СЗ – суммарные затраты, руб.

4. Ценообразование на основе рентабельности активов.

Цена на продукцию рассчитывается по формуле

$$Ц=СЗ_{ед}+Р\times А\div V$$

где *Ц* – цена на основе рентабельности активов, руб.;

$СЗ_{ед}$ – суммарные затраты на единицу, руб.;

Р – желаемая ставка рентабельности активов, %;

А – общая стоимость активов, руб.;

V – ожидаемый объём производства, ед.

2. Использование информации управленческого учета для решения стратегически задач

Задачи перспективного характера, т.е. имеющие долгосрочное стратегическое значение:

· о капиталовложениях;

· о реструктуризации бизнеса;

· о целесообразности освоения новых видов продукции.

Решения о капиталовложениях могут основываться на следующих методах:

1) Вменённые издержки по капиталовложениям – для оценки привлекательности принятия решения, ожидаемые нормы прибыли по инвестициям сравнивают с нормами прибыли в альтернативные вложения (как правило, в инвестиции в ценные бумаги на финансовом рынке).

2) Оценка капиталовложений по дисконтируемой стоимости предполагает пересчёт будущих поступлений денежных средств в современные оценки по формуле

$$K = K_t \times \frac{1}{(1+n)^t}$$

где K_t – будущая стоимость капитала на конец года t, руб.;

K – дисконтированная стоимость капитала, руб.;

n – норма прибыли на вложенный капитал (процентная ставка) определяется отношением дохода к капитальным вложениям, %;

t – число оборотов капитала, лет (раз).

3) Период окупаемости капиталовложений. Рассчитывается по формуле

$$T = \frac{КВ}{Д}$$

где T – период окупаемости (годы, месяцы);

$КВ$ – капитальные вложения, руб.;

$Д$ – ежегодная прибыль от продаж продукции, являющаяся следствием внедрения инвестиционного проекта, руб.

4) Индекс прибыльности. Метод предполагает расчет показателя прибыли на вложенный капитал – частного от деления дисконтированной ежегодной прибыли на дисконтированные инвестиционные затраты.

5) Чистая текущая стоимость – разность между дисконтированной суммой поступлений от реализации проекта и суммой приведённых инвестиционных затрат.

Решение о реструктуризации бизнеса

Реструктуризация предприятий – их структурная перестройка с целью обеспечения более эффективного распределения и использования всех имеющихся у них ресурсов (материальных, трудовых, финансовых). Реструктуризация предполагает осуществление комплекса мероприятий по приведению организационной структуры предприятия в соответствие с выбранной стратегией его развития. В соответствии со ст.57 Гражданского кодекса РФ она, в частности, может проявляться в формах разделения и выделения, предполагающих разукрупнение (децентрализацию) производства.

Следствием децентрализации производства является создание комплекса новых производственных единиц, юридически самостоятельных или не обладающих этим правом. Например, создание филиалов и представительств, деление на самостоятельные стратегические бизнес-единицы (центры прибыли, инвестиций, выделение малых предприятий).

Децентрализация бизнеса направлена на совершенствование организационной структуры, повышение эффективности работы организации. Все это требует определенной перестройки системы бухгалтерского учета для осуществления оперативного контроля в местах возникновения затрат, анализа отклонений от плановых показателей и т.д.

При принятии решения о реструктуризации бизнеса необходимо провести исследования по следующим направлениям.

1. Анализ перспектив развития организации

При этом определяются границы, в пределах которых компания может конкурировать на рынке, устанавливаются виды деятельности, т. е. структура бизнеса. Согласно теории М.И. Портера по стратегическому управлению существует четыре конкурирующие силы, влияющие на развитие бизнеса.

А. Поставщики

Воздействие поставщиков на деятельность компании проявляется в ценах и качестве поставляемых товаров, условиях расчетов. Степень влияния этого фактора определяется следующими обстоятельствами:

- отсутствие заменителей материалов;
- важность данного ресурса;
- размеры поставщика;
- удельный вес покупателя в структуре продаж поставщика.

Б. Клиенты и покупатели

Влияние этого фактора на деятельность компании заключается в необходимости снижения цен, повышения качества продукции. Степень влияния этого фактора зависит:

- от размера покупателя;
- от уровня информированности;
- от важности продукции для покупателя.

В. Заменители

Данный фактор учитывает появление на рынке новых видов продукции, вытесняющих традиционные товары. Появление этих товаров обостряет рыночную борьбу. Но существует ряд мер, помогающих конкурировать с товарами-заменителями:

- разработка новых видов продукции;
- активная маркетинговая политика, в том числе реклама и др.;
- ценовая конкуренция (снижение цен);
- представление покупателям дополнительных услуг и т.д.

Г. Новые компании (конкуренты)

Конкуренция внутри отрасли обостряется при таких условиях:

- увеличение числа конкурентов;
- сезонный спрос;
- наличие препятствий к снижению производственных затрат;
- высокие выходные барьеры;
- развитость или неразвитость рынка, стабилизация или снижение объема продаж.

2. Анализ входных и выходных барьеров для данного вида бизнеса

Входные барьеры означают низкую или высокую возможность для новых конкурентов войти в бизнес. Они определяются:

- потребностью в крупных единовременных капитальных вложениях;
- ограничением доступа к ресурсам;
- необходимостью обладания патентами, лицензиями и т.д.

Выходные барьеры означают высокую или низкую возможность выйти из бизнеса (необходимость продать оборудование, запасы, имущество, погасить обязательства).

3. Анализ внутренней структуры бизнеса компании (разработка стратегии)

С точки зрения управленческого учета существуют три вида стратегии:

- стратегия низких цен (минимизация низких цен на готовую продукцию приводит к минимизации затрат);
- стратегия высоких цен (высокие цены устанавливаются с целью удовлетворения повышенных требований заказчика);
- смешанная стратегия (используются элементы двух названных стратегий).

Посредством такого анализа определяются география каждого вида деятельности, заказчики, покупатели, уровень цен, качество продукции в сравнении с конкурентами.

4. Оценка эффективности существующей организационной структуры

Возможны разные варианты построения организационной структуры. Наиболее популярной является концепция «стратегическая бизнес-единица» (1970 г., «Дженерал-электрике», «Сименс»).

Стратегическая бизнес-единица - сегмент предприятия, обладающий набором товаров (работ, услуг), продаваемых одной и той же группе заказчиков и имеющий определенный круг конкурентов. Стратегическая бизнес-единица должна отвечать следующим условиям:

- этот участок бизнеса должен иметь определенных конкурентов и заказчиков;
- все виды продукции должны измеряться в стоимостном выражении;
- в разных стратегических бизнес-единицах не должно быть продуктов, способных заменять друг друга;
- стратегическая бизнес-единица должна быть закрытой системой, способной существовать самостоятельно (быть отдельным экономическим субъектом);
- стратегическая бизнес-единица должна быть ориентирована на внешних партнеров, а не на обслуживание внутрихозяйственного оборота;
- менеджеры должны иметь определенную независимость в принятии решений.

Если эти условия соблюдены, то стратегическая бизнес-единица становится центром прибыли, в котором применяется трансфертное ценообразование.

.