

Лекция №1. Функции и особенности управленческого учета в современных условиях.

1. Функции управленческого учета
2. Поведенческие, организационные и социальные аспекты управленческого учета
3. Изменения конкурентной среды и цикла жизни продукции
4. Сфокусированность на удовлетворении потребителей и новые подходы к менеджменту
5. Воздействие изменяющейся среды на управленческие системы учета

Функции управленческого учета

Управленческая система должна обеспечивать необходимой информацией для принятия управленческих решений:

- Точно распределять затраты между реализованной продукцией и товарно-материальными запасами в соответствии с требованиями внутренней и внешней документации;
- Обеспечивать соответствующей информацией менеджеров для принятия более обоснованных решений;
- Представлять информацию необходимую для планирования, контроля и измерения показателей функционирования организации.

Для обеспечения данных задач управленческому учету необходимо:

- Руководствоваться правилами финансового учета при определении прибыли.
- Себестоимость реализованной продукции определять только в соответствии с объемом и затратами на реализованную продукцию.
- При выпуске широкого ассортимента продукции правильно выбрать базу для оценивания стоимости товарно-материальных запасов и уточнения расходов по каждому виду продукции.
- Правильное определение базы и ставки распределения накладных расходов и расходов вспомогательных и обслуживающих хозяйств.

Контроль – это организация внутреннего контроля с целью выяснения отклонений, сопоставлением затрат с нормативными, плановыми, что достигается при правильной организации учета всеми методами калькуляции себестоимости.

Периодические отчеты о показателях функционирования организации. Главные задачи:

- Сравнение фактических и целевых результатов;
- Определение принципа непрерывности деятельности организации (подразделения, структурных единиц и т.д.);
- Оценка результатов менеджерской деятельности.

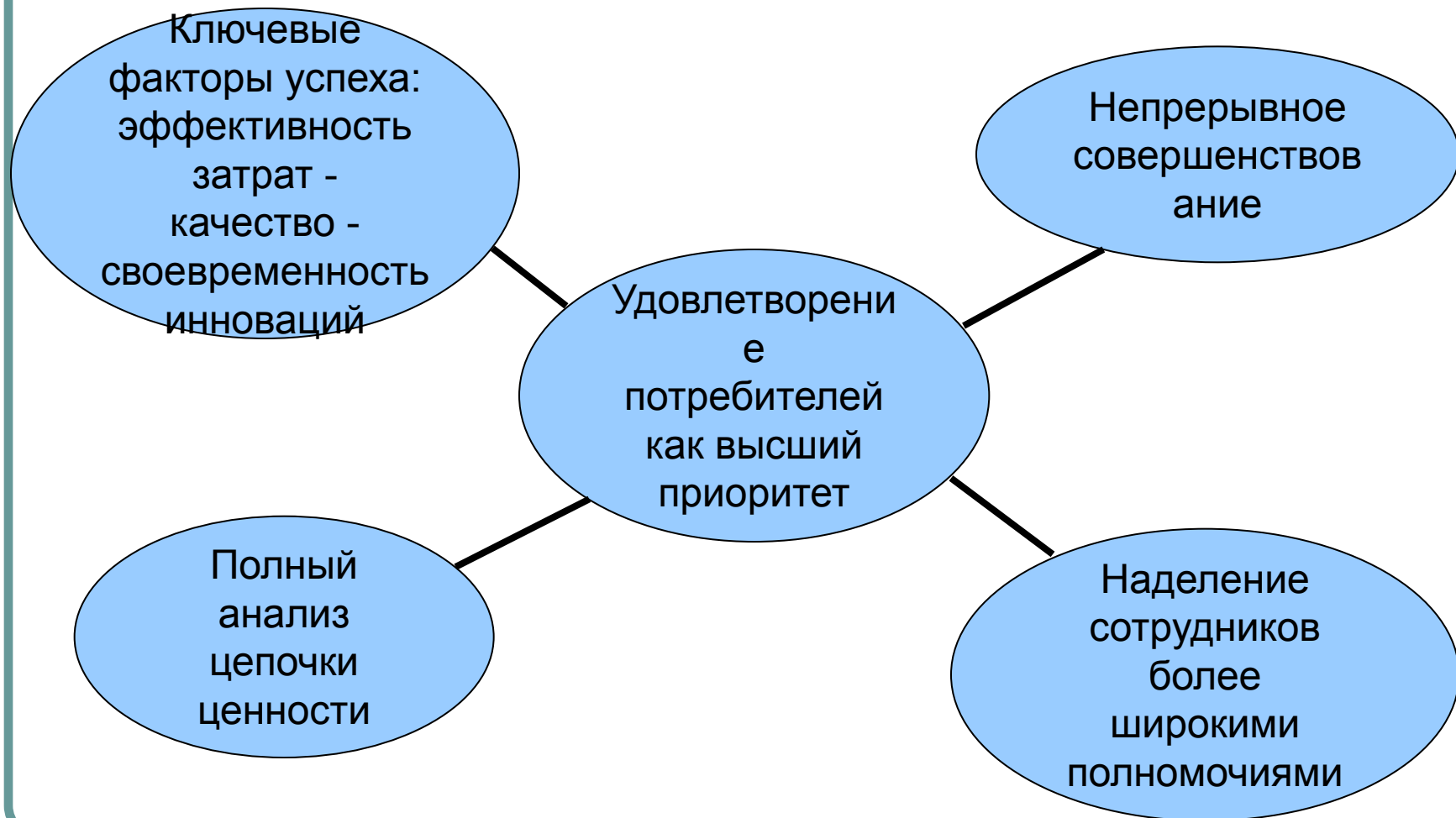
Поведенческие, организационные и социальные аспекты управленческого учета

- Управленческие системы учета могут быть адаптированы так, чтобы убедить различные группы интересов в законности и обоснованности организационных видов деятельности.
- Пользуясь управленческими системами учета, менеджеры могут установить соответствующую значимость, даже в случае, когда информации мало или она не относится напрямую к принятию решения.
- Управленческая учетная информация применяется также и для политических целей.
- Заинтересованные стороны пользуются бухгалтерской информацией и для того, чтобы обеспечить свои интересы.
- Информация может быть использована и для обоснования действий, которые уже совершены в социальной или политической сферах.

Чтобы эффективно противодействовать соперникам:

- компании должны быть готовы выпускать новые виды продукции высокого качества при низких затратах, а также обеспечивать потребителей первоклассным обслуживанием;
- Интенсивная конкуренция и расширение ассортимента предлагаемой продукции приводит к:
 1. возникновению у обслуживающих организаций потребности в обострении своего внимания на управлении затратами;
 2. разработке информационных систем для управленческого учета, которые позволили бы им лучше понимать свою базу затрат и выявлять источники рентабельности для своей продукции.

Сфокусированность на удовлетворении потребителей и новые подходы к менеджменту



Обеспечение низких издержек и эффективности затрат позволяет организации получить сильное конкурентное преимущество. Потребители все чаще хотят получать товары и услуги высокого качества. Большинство компаний отвечают на это требование, прибегая к комплексному управлению качеством. Своевременность цикла изготовления, под которым понимается продолжительность времени от начала до завершения изготовления продукта или услуги. Организации должны фокусировать свое внимание на сокращении цикла времени за счет уменьшения продолжительности времени. Инновация – компании должны разрабатывать устойчивый поток новых видов продуктов и услуг и иметь возможность адаптироваться к изменяющимся потребительским запросам.

Для достижения непрерывных улучшений все активнее используется такой прием, как применение сравнительной базы. Постоянный процесс измерения продукции и услуг компании и сравнения получаемых результатов с лучшими аналогичными показателями других организаций.

Сотрудники стали получать больший объем информации, позволяющий им осуществлять непрерывные улучшения тех процессов, которыми они непосредственно занимаются.

Воздействие изменяющейся среды на управленческие системы учета

В ответ на изменяющуюся среду управленческие системы учета начинают уделять гораздо более большое внимание сбору и учету нефинансовых количественных и качественных сведений по тем базовым параметрам, которые необходимы для того, чтобы конкурировать на рынке более эффективно, и которые используются для поддержки стратегии организации.

Лекция №5. Функциональная калькуляция себестоимости.

1. Понятие, возникновение и развитие ABC
2. Типы систем калькуляции затрат

Activity Based Costing (или ABC) - "учет затрат по функциям (работам)".

Для решения основных задач управленческого учета - учета затрат и расчета себестоимости показатели постоянных и переменных затрат были не слишком пригодны.

Поиск новых методов получения объективной и отражающей реальность информации о затратах привел к появлению метода ABC.

Начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии.

В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции:

- Unit Level (или штучная работа);
- Batch Level (пакетная работа);
- Product Level (продуктовая работа).

Такая классификация затрат (работ) в ABC системах отталкивается от опытного наблюдения зависимости между поведением затрат и различными производственными событиями: выпуском единицы продукции, выпуском заказа (пакета), производством продукта как такового.

Еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий - затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ - **Facility Level** (общехозяйственные работы). Первые три категории работ, а, точнее, затраты по ним могут быть прямо отнесены на конкретный продукт.

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа анализа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами.

Согласно ABC, рабочая операция должна иметь индекс-измеритель выходного результата - **кост-драйвер**.

Кост-драйвером для статьи затрат "Снабжение" будет являться "Количество закупок"; для статьи "Настройка" - "Количество наладок". Вторым этапом применения ABC заключается в расчете кост-драйверов и показателей потребления ими каждого ресурса. Этот показатель потребления умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге мы получаем сумму потребления конкретной работы конкретным продуктом. Сумма потребления продуктом всех работ является его себестоимостью. Эти расчеты составляют третий этап практического применения методики ABC.

- ABC, в конечном итоге, повышает конкурентоспособность предприятия, обеспечивая доступной и оперативной информацией менеджеров на всех уровнях организации.
- Большого эффекта в оптимизации затрат можно достичь, применяя ABC в комплексе с другой методикой, а именно Life Cycle Costing концепцией учета затрат жизненного цикла.

Этот подход впервые был применен в рамках государственных проектов в оборонной отрасли. Стоимость полного жизненного цикла изделия - от проектирования до снятия с производства - была наиболее важным для государственных структур.

Новые технологии производства спровоцировали перемещение методов ЛСС в сектор частной экономики. Можно выделить три основных причин:

- резкое сокращение жизненного цикла изделий;
- увеличение стоимости подготовки и запуска в производство;
- практически полное определение финансовых показателей (затрат и доходов) на стадии проектирования.

Технический прогресс сократил жизненный цикл множества продуктов.

Важнейший принцип LCC, таким образом, можно определить как "прогноз и управление расходами на производство изделия на стадии его проектирования".

Жизненный цикл состоит из следующих стадий:

- *Проектирование;*
- *Производство - предполагаемый тираж 10,000 изделий за два года;*
- *Сервис.*

Успешная работа в условиях глобальной конкуренции требует не только постоянного обновления номенклатуры и качества выпускаемой продукции, но и тщательного анализа деятельности предприятия для сокращения ненужных или дублирующихся функций (работ).

Методология ABC, объединенная с анализом цепи создания стоимости, позволяет предприятию не просто постатейно сокращать затраты, а выявлять излишки ресурсопотребления и перераспределять их с целью повышения производительности.

Типы систем калькуляции

Существует несколько систем калькуляции себестоимости:

- Системы прямой калькуляций себестоимости. Начисление на целевые затраты производятся только прямых затрат. Косвенные затраты приравниваются к постоянным затратам и при принятии решений не используются;
- Традиционные системы начисления затрат;
- Функциональная система калькуляций себестоимости;

Последние две системы затрат косвенные издержки распределяют по целевым затратам.

А) традиционная система калькуляции затрат

Первый этап распределения	Учет накладных расходов (для каждой отдельной категории расходов, например: налог на имущество, налог на землю, амортизационные отчисления и т.д.)		
Второй этап распределения (на основе затрат труда, работы машин и оборудования)	Центр издержек 1 (обычно на уровне цеха)	Центр издержек 2 (обычно на уровне цеха)	Центр издержек 3 (обычно на уровне цеха)
Прямые издержки	Целевые затраты (продукция, услуги и потребители)		

Б) Функциональная система калькуляции затрат

Первый этап распределения (ресурсные факторы распределения)	Учет накладных расходов (для каждой отдельной категории расходов, например: налог на имущество, налог на землю, амортизационные отчисления и т.д.)		
Второй этап распределения (на основе затрат труда, работы машин и оборудования)	Центр издержек 1	Центр издержек 2	Центр издержек 3

Лекция №6. Стратегический управленческий учет.

- Стратегический управленческий учет пропагандируется как потенциальная область разработок, результаты которой обеспечат большой вклад в управленческий учет.
- Одним из элементов стратегического управленческого учета является предоставление информации, необходимой для формулирования стратегии организации и реализации стратегии управления.

Характеристики стратегического учета:

1. Выход за пределы внутренней ориентированности традиционного управленческого учета и получение информации о соперниках;
2. Определение зависимости между стратегической позицией, выбранной компанией, и ожидаемым применением управленческого учета (т.е. отчетность с точки зрения стратегического позиционирования);
3. Получение конкурентного преимущества за счет анализа способов сокращения расходов.

Сбалансированная учетная ведомость

Необходимость связывания между собой финансовых и нефинансовых показателей функционирования выделения из них основных параметров привела к созданию *сбалансированной учетной ведомости* - набора основных показателей, которые обеспечивают менеджерам высшего звена быструю, но достаточно полную картину деятельности организационной единицы. Сбалансированная учетная ведомость была разработана Капланом и Нортеном в 1992 году.

Цель такой учетной ведомости -
получить обобщенную базу для
передачи стратегических целей
компании в виде связанного набора
показателей функционирования. для
того чтобы минимизировать
информационную нагрузку.

Каждая организация должна решить, какие показатели функционирования для нее являются критичным. Выбор будет меняться в зависимости от времени и должен быть связан со стратегией, которой следует организации.

Такие показатели обеспечивают необходимый баланс между внешними параметрами, относящимся к заказчикам, и внутренними, связанными с важными бизнес процессами, инновациями и обучением. Этот подход обеспечивает также баланс между показателями результатов деятельности (следствие предыдущих усилий) и показателями, которые имеют отношение к будущим результатам.

Следующие управленческие процессы важны для организации:

1. Определение сущности предназначения и стратегии организации и трансформирование их до конкретных стратегических целей, а также выявление основных факторов, влияющих на достижение стратегических целей.
2. Коммуникация и связывание между собой стратегических целей и показателей.
3. Планирование и установление целей, а также согласование стратегических инициатив.
4. Усиление стратегической обратной связи и обучающего процесса, позволяющих менеджерам отслеживать и корректировать внедрение стратегии и при необходимости вносить в стратегию фундаментальные изменения.

Рассмотрим процесс задания целей и определение показателей функционирования по каждой из четырех перспектив использования сбалансированной учетной ведомости.

Финансовая перспектива

На уровне стратегической единицы бизнеса рассмотрены такие понятия финансовых показателей функционирования, как операционная прибыль, поступления на инвестиции, остаточный доход, экономическая добавленная стоимость, и показано, как эти показатели могут быть использованы для измерения финансовых целей единицы бизнеса. Среди других финансовых целей можно выделить рост доходов, снижение расходов и использование активов.

Потребительская перспектива

С точки зрения потребительской перспективы менеджеры должны выявлять потребительские и рыночные сегменты, на которых единица бизнеса будет конкурировать с другими структурами.

Потребительская перспектива обычно включает несколько базовых показателей, которые относятся к лояльности потребителей и результатам применения выбранной стратегии в целевых сегментах:

- рыночная доля;
- показатель удержания потребителей;
- показатель привлечения новых потребителей;
- степень удовлетворения потребителей;
- рентабельность взаимодействия с потребителями.

Рыночная доля

- Отражает долю реализации на конкретном рынке, на котором действует единица бизнеса.
- Этот показатель может измеряться в единицах поступлений от реализации, единицах реализованной продукции или числе потребителей.
- Он измеряет степень охвата рынка.

Удержание потребителей и их лояльность

- Удержание потребителей может измеряться в единицах средней продолжительности взаимодействия организации с потребителем. Можно провести анализ причин отказа прежних потребителей продолжать взаимодействовать с организацией. Это может обеспечить ценную обратную связь с точки зрения эффективности стратегии компании.
- Потребительская лояльность может быть измерена числом новых потребителей, появившихся в результате общения с уже существующими потребителями.

Привлечение новых потребителей

Можно измерять либо числом новых потребителей, либо объемом реализации продукции новым потребителям на требуемом рыночном сегменте.

Степень удовлетворения потребителей

- Измерение степени удовлетворения потребителей, как правило, включает использование обзоров с контрольными вопросами, а также карточек привлечения потребителей.
- Может быть также измерена на основании изучения писем с жалобами, информации от продавцов и использования так называемых «мнимых покупателей».

Рентабельность взаимодействия с потребителями

- Рентабельность должна анализироваться по различным потребительским сегментам, в ходе чего будут выявлены неприбыльные сегменты.
- По отношению к имеющимся неприбыльным потребителям следует предпринять меры, при помощи которых можно попытаться перевести их в категорию прибыльных.

Измерение предлагаемой ценности

Предлагаемые ценности - это ключевая концепция для понимания факторов, влияющих на степень потребительского удовлетворения, привлечение, удержание и размер рыночной доли.

Существует общий набор атрибутов, который входит в предлагаемые ценности в большинстве отраслей.

Эти атрибуты подразделяются на три категории:

1. атрибуты продукта или услуги;
2. отношение с потребителями;
3. имидж и репутация.

- Атрибуты продукта или услуги указывают на желательные характеристики продукта или услуги, их цену и качество.
- Отношения с потребителями включают доставку продукта или услуги потребителю, в том числе своевременность.
- Имидж и репутация связаны с теми нематериальными факторами, которые работают на привлечение потребителя в компанию.

Еще один важный параметр - **качество**.

Акцент делается на качество товаров и услуг, доставленных потребителю,

Типичными показателями качества этого рода являются число бракованных единиц, поставленных заказчиком, число жалоб заказчиков, число возвращенных товаров заказчиками и число обращений по гарантии.

Временные показатели

Многие потребители высоко ценят оперативность и особенно своевременность обслуживания, которая измеряется промежутком между моментом, когда они разместили заказ, и моментом, когда они получили требуемые им товар или услуг. Из-за этого в настоящее время многие компании переходят на систему производства типа «точно в срок», целью которой является обеспечение как низких издержек, так и короткого времени выполнения заказов.

Лекция №7. Бюджетирование

1. Задачи и цели планирования.
2. Стадии процесса планирования.
3. Центры составления бюджета.
4. Этапы составления бюджета.
5. Гибкие бюджеты.

Задачи и цели планирования

Если фирма желает заработать удовлетворительный уровень дохода в будущем, она должна планировать свой курс действий.

Долгосрочное планирование

Долгосрочное планирование является деятельностью, которая направлена на поиск направлений, в которых фирма должна двигаться в будущем.

Фирма должна рассмотреть следующее:

- a) Что фирма хочет достигнуть? (задачи)
- b) Каким образом она хочет это достигнуть? (стратегия)
- c) Какие ресурсы потребуются? (оперативный план)
- d) Насколько хорошо это осуществляется по сравнению с планом? (контроль)

Важность долгосрочного планирования в целях успешного составления бюджета (сметы)

Бюджет – это не одно и то же, что прогнозирование. Прогнозирование – это утверждение того, что ожидается в будущем, а бюджет – это утверждение того, что можно достичь, опираясь на разумные доводы.

Многие решения, например, решения по капитальным затратам или решения о введении нового продукта, могут быть приняты только на долгосрочной основе.

Стадии процесса планирования

Определение задач

Первая стадия требует от компании определения задач, согласно которым она будет работать.

Задачи могут определяться с точки зрения:

- Экономических целей
- Вида бизнеса
- Товаров / услуг к реализации
- Обслуживаемых рынков
- Доли рынка
- Запланированного дохода
- Требуемой нормы роста продаж, дохода, активов.

Поиск возможных курсов действий

Должны быть разработаны стратегии, которые могут быть связаны с:

- развитием новых рынков для существующей продукции;
- развитием новой продукции для существующих рынков;
- развитием новой продукции для новых рынков.

Сбор данных об альтернативах и измерение результатов

Это стадия сбора информации.

Выбор курса действий

После принятия решений разрабатываются долгосрочные планы, основанные на таких решениях.

Осуществление долгосрочных планов

На данной стадии подается знак о переходе долгосрочного планирования в составление годового бюджета. Бюджет должен рассматриваться как неотъемлемая часть процесса долгосрочного планирования.

Мониторинг фактических результатов

Этим должен заниматься бухгалтер по учету издержек, осуществляя подробный учет финансовой и другой информации о фактических результатах деятельности, сравнивая их с цифрами, заложенными в бюджете (учет отклонений).

Решение вопросов, связанных с расхождениями от плана

Это контроль процесса составления сметы, где решаются вопросы расхождения от плана либо посредством видоизменения бюджета, либо посредством определения новых курсов действий.

Определение: бюджет – это план, представленный в финансовом и/или количественном выражении по всей компании либо различным частям компании на определенный период времени в будущем. Бюджеты составляются (**деятельность планирования**) в рамках задач (**запланированных целей**) и политики, определяемой высшим руководством.

Центры составления бюджета (смет) и сметные периоды

Центр составления сметы – это четко определенная часть организации, сформированная в целях функционирования системы сметного контроля. При определении таких центров важно принимать во внимание ответственность управления.

Сметный период – это период времени, в течение которого будет готовиться бюджет и который является предметом контроля. Длина периода будет зависеть от:

- Природы бизнеса – в кораблестроительстве или энергоснабжении, сметный период может составлять от 10 до 20 лет, и это нормально. А для легкой промышленности уместно применять сметный период, составляющий менее одного года.

- Части компании, по которой составляется смета – по капитальным затратам смета обычно составляется на более длительный период, чем в отношении объема производства.
- Основа контроля – многие компании используют 12-месячный период в качестве основного сметного периода, но в то же самое время общепринятым является то, что годовой бюджет разбивается поквартально или ежемесячно.

Введение в систему сметного контроля

Прежде чем знакомиться с системой сметного контроля, важно обратить внимание на то, чтобы:

- a) Основные исполнители брали на себя обязательства по предлагаемой системе;
- b) Были определены долгосрочные задачи организации;
- c) Существовала адекватная база данных;
- d) Была составлена организационная схема, где четко были бы определены области полномочий и ответственности. Это уже по существу учет по центрам ответственности;
- e) Была сформулирована планово-финансовая комиссия и выпускалось руководство по разработке смет;
- f) Был определен ограничивающий фактор.

Планово-финансовая комиссия

Включает главного исполнительного директора, бухгалтера по управленческому учету (ответственный за исполнение сметы) и других функциональных лиц. Функции комитета:

1. Согласование политики в отношении бюджета
2. Координация бюджета

3. Изменения и дополнения в бюджет (например, если установлен неприемлемый размер дохода)
4. Утверждение бюджета после внесения изменений, если необходимо
5. Изучение сравнений сметных и фактических результатов и рекомендуемые корректирующие действия, если таковые необходимы

Руководство по разработке смет

Представляет собой документ, устанавливающий постоянные инструкции, регулирующие ответственность сотрудников, а также порядок, формы и записи в отношении подготовки и использования бюджетов.

Непрерывное и периодическое составление бюджета (смет)

Влияние инфляции на бюджет может быть очень серьезным. Резкая инфляция приводила к широкому использованию непрерывных скользящих бюджетов. Бюджет готовится на год вперед (или на любой другой выбранный период) и в конце первого контрольного периода бюджет на оставшийся период пересматривается в свете инфляции, если таковая существует. Он служит основой составления бюджета на первый контрольный период следующего года. Всегда есть в наличии бюджет на год вперед и бюджеты постоянно обновляются настолько, насколько это возможно. Такая непрерывная переработка бюджетных цифр ведет к более точным прогнозам будущей деятельности.

Горизонт планирования непрерывных бюджетов является постоянным. Горизонт планирования периодических бюджетов сокращается по мере истечения периода. Периодические бюджеты формируются на учетный период, обычно на один год, но могут составляться также на 3 месяца, изначальный периодический бюджет остается неизменным.

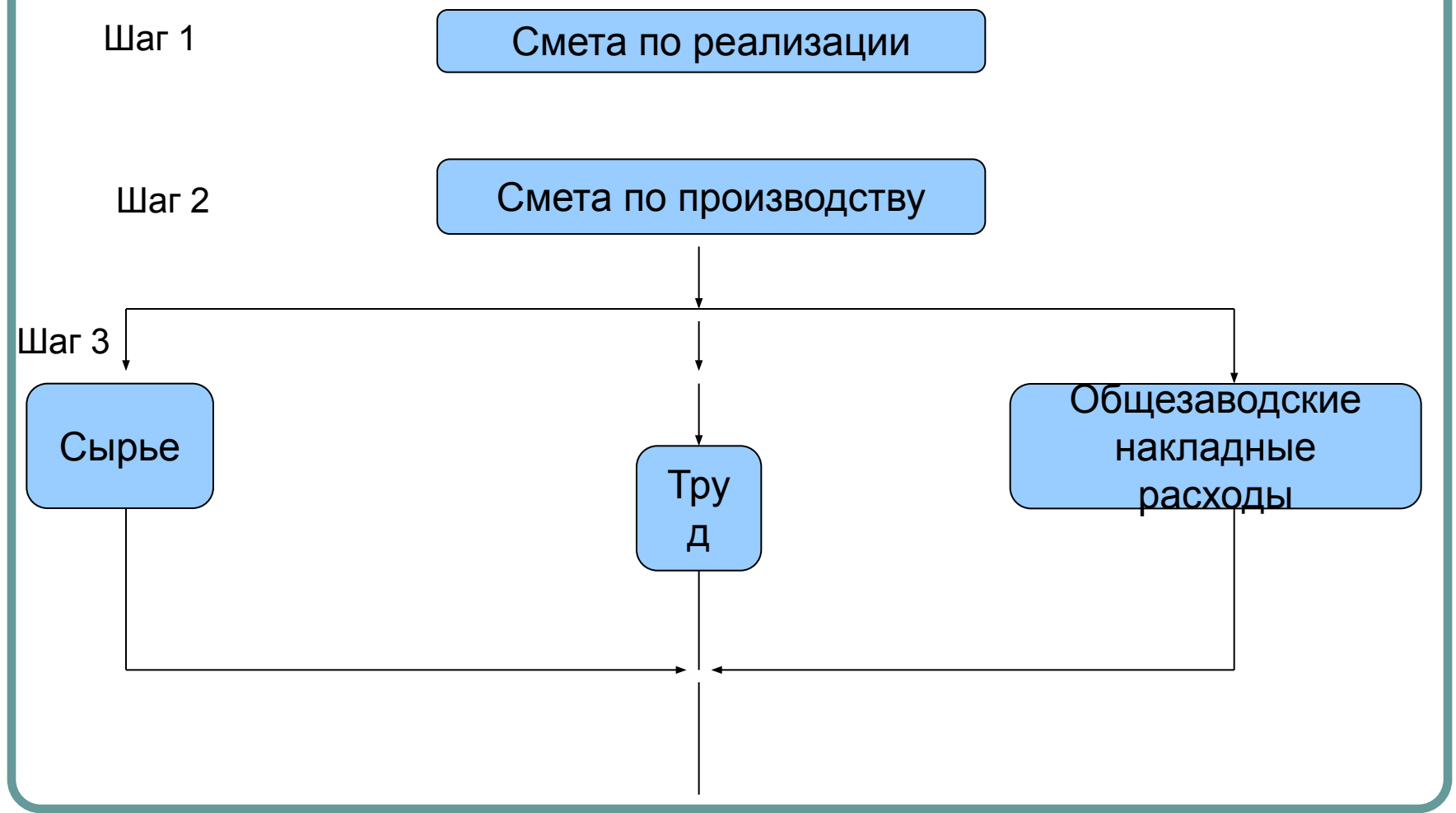
Непрерывные бюджеты – это, конечно, хорошая идея, но периодические бюджеты более практичны.

Этапы составления бюджета

1. Определение сметного периода (оптимально непрерывное (скользящее) составление смет)
2. Определение ограничивающего фактора
3. Обсуждение смет с вышестоящим руководством
4. Окончательное утверждение смет и сведение в обобщенную смету (мастер-бюджет)

5. Информирование лиц, отвечающих за первоначальное составление смет об основных подходах к этому процессу (на основе предыдущих данных, бюджет нулевой точки), принятому в организации (руководство по разработке смет)
6. Подготовка различных вариантов смет с учетом ограничивающего фактора
7. Координация и анализ смет
8. Последующий анализ

Подготовка бюджета включает 7 шагов



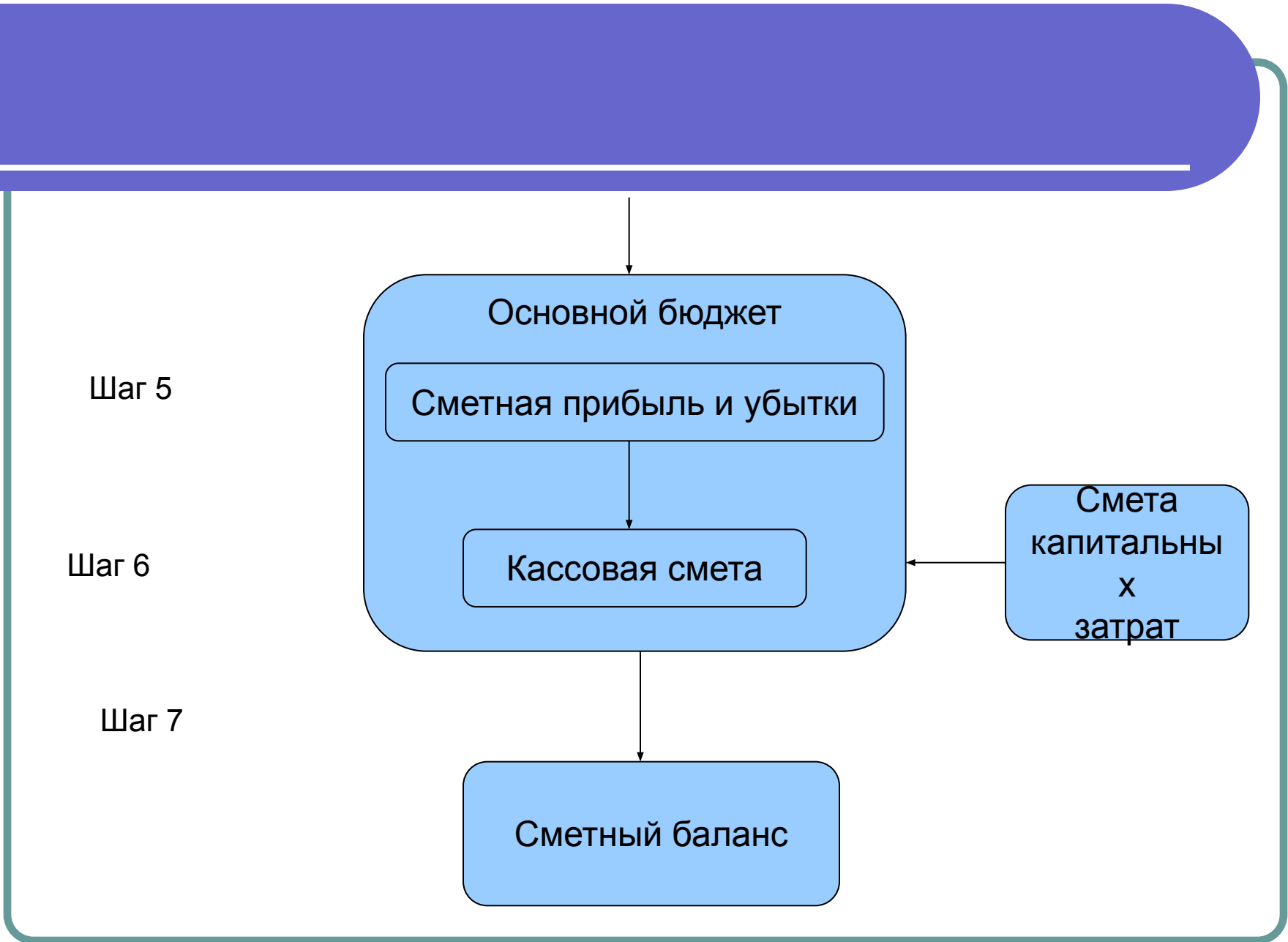
Смета по себестоимости
реализованной продукции

Шаг 4

Смета по расходам
на
реализацию и
распределение

Смета по общим
и административным
расходам





Процесс финансового планирования можно описать более подробно следующим образом:

1. Подготовка:
 - Прогнозирование объема реализаций;
 - Прогнозирование наличия сырья;
 - Прогнозирования наличия денежных средств и т.д.

2. Определение основного бюджетного фактора.
3. Принятие решения относительно того, можно ли устранить существующие ограничения и каковы будут расходы. Это вопрос для рассмотрения планово-финансового комитета.
4. Составление бюджета на согласованной основе.

Форма составления

Необходимо использовать табличную форму:

- Вертикальные колонки с указанием недель, месяцев или кварталов (где необходимо)
- Горизонтальные ряды с указанием притоков и оттоков денежных средств

Гибкие бюджеты

Гибкий бюджет – это бюджет, который разработан посредством разграничения постоянных и переменных затрат, чтобы изменяться в ответ на изменения в выпуске продукции.

Понятие учета по центрам ответственности требует использование гибких бюджетов в целях контроля.

Отчет об отклонениях, основанный на гибком бюджете, сравнивает фактические результаты с затратами, заложенными в бюджет по фактически достигнутому уровню деятельности.

Составление гибкого бюджета

Ключевыми моментами здесь является следующее:

1. Гибкий бюджет устанавливается в начале периода на основе предварительного рассчитанного уровня производства. Это изначальный бюджет.
2. Затем он **изменяется**, чтобы соответствовать фактическому уровню деятельности.
3. Результат сравнивается с фактическими затратами и различия (отклонения) представляются соответствующим управляющим.

Причины отклонений

Существует ряд причин возникновения отклонений:

1. Необоснованная цель
2. Слабые показатели деятельности
3. Случайные колебания

Задача может оказаться необоснованной в случае, если не отражает того, что в реальности может быть достигнуто.

Слабые показатели деятельности могут возникнуть вследствие как регулируемых, так и не регулируемых причин.

Случайные колебания возникают вследствие того, что обычно на определенный период времени (часто на 1 год) устанавливается средняя величина.