

Н. Г. Шредер

Анализ типичных ошибок в управленческом учете



Наталья Шредер

**Анализ типичных ошибок
в управленческом учете**

«Научная книга»

2006

Шредер Н. Г.

Анализ типичных ошибок в управленческом учете /

Н. Г. Шредер — «Научная книга», 2006

[GoBack](#) Задача данного издания – ознакомить читателей с основными методологическими ошибками, встречающимися в процессе построения системы управленческого учета и ведения учета в компании. Подробно рассматриваются вопросы организации управленческого учета с использованием привычных бухгалтерских методов, не требующих существенного переобучения персонала и крупных инвестиций. Специальное внимание уделяется способам технологизации управленческого учета на основе использования регистров и регуляризации процедур учета. Книга будет полезна финансовым директорам, специалистам в области управления финансами, главным бухгалтерам предприятий.

© Шредер Н. Г., 2006

© Научная книга, 2006

Содержание

1. Ошибки, встречающиеся при ведении управленческого учета	6
2. Ошибки при интерпретации результатов управленческого учета	13
3. Ошибки, допускаемые при интеграции бухгалтерского и управленческого учета. Организация обмена данными между бухгалтерской и управленческой системами учета	20
Конец ознакомительного фрагмента.	21

Н. Г. Шредер

Анализ типичных ошибок

в управленческом учете

Все права защищены. Никакая часть электронной версии этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, для частного и публичного использования без письменного разрешения владельца авторских прав.

1. Ошибки, встречающиеся при ведении управленческого учета

Организация управленческого учета является внутренним делом самой организации. В отличие от финансового учета, ведение управленческого учета не является обязательным для организации. Система управленческого учета служит лишь интересам эффективного управления, поэтому решение о целесообразности ее ведения руководитель организации принимает исходя из того, как он оценивает затраты и выгоды от ее функционирования. Система управленческого учета является эффективной, если она позволяет облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на организацию и функционирование самой системы.

При ведении управленческого учета на предприятиях чаще всего встречаются следующие ошибки:

- 1) отсутствие четких стратегических целей;
- 2) неверное определение задач;
- 3) отсутствие на предприятии единой нормативной базы и единой терминологии;
- 4) неправильное распределение ролей между сотрудниками, ответственными за внедрение управленческого учета;
- 5) отсутствие четкого механизма взаимодействия между центрами финансовой ответственности;
- 6) нереалистичные цели и сроки;
- 7) отсутствие механизмов контроля;
- 8) отсутствие механизма получения точной и своевременной информации;
- 9) фальсификация данных.

Организационная структура системы управленческого учета строится с учетом структуры самой организации; информационных потребностей руководства; технических возможностей и особенностей компьютерной информационной системы; квалификации работников.

Чтобы правильно организовать управленческий учет и избежать ошибок в его ведении, руководство должно правильно определить форму организации. Выделяют три структуры.

1. Унитарная структура с установленной иерархией взаимоотношений и ответственности. Такая форма характеризуется строгой подчиненностью сотрудников низшего звена управления руководителям высшего звена и передачей информации и команд по вертикали. Унитарная структура стимулирует профессиональную специализацию, позволяет избежать дублирования функций и обязанностей внутри организации, улучшает вертикальную координацию в каждой из функциональных ветвей. Но основным недостатком формы является то, что отсутствуют горизонтальные связи, а это затрудняет координацию между отдельными функциональными ветвями, способствует появлению конфликта интересов и целей отдельных функциональных ветвей, тем самым увеличивая затраты на управление такой системой.

2. Холдинговая структура представляет собой группу относительно самостоятельных подразделений, объединенных общим финансовым руководством и отношениями собственности. Головной офис холдинговой компании занимается стратегическим планированием и централизованным распределением ресурсов, контролирует достижение поставленных целей подразделениями. Компании, входящие в холдинг, разрабатывают собственные планы по достижению этих целей и несут ответственность за их выполнение. Основным недостатком этой формы состоит в дублировании функций отдельными работниками и конфликте интересов. Учетно-финансовые службы образуются не только в управляющей компании, но и в каждой компании холдинга, причем специалисты могут работать как в администрации, так и в подразделениях.

3. Матричная структура, в которой подразделения обладают определенной самостоятельностью в осуществлении своих задач. Обладатели определенной профессии выполняют свои функции лишь на временной основе и легко перемещаются между подразделениями, образуя единый рынок труда функциональных групп. Одна из основных проблем в организациях матричной формы – проблема отношения руководителей функциональных подразделений и проектов.

В последнее время крупные предприятия придерживаются особой формы организации деятельности – ответственность разделена не по традиционному функциональному принципу, а по линиям продукции, каждая из которых группирует вокруг себя определенные функциональные подразделения и ресурсы. Таки образом выделяется самостоятельная часть организации, работающая на внешнего потребителя – сегмент деятельности. С учетной точки зрения у сегмента можно выделить обособленные активы и результаты операций по основной деятельности, а также сформировать отчетность. С точки зрения организационной структуры такую форму организации можно отнести к одному из трех типов в зависимости от того, насколько самостоятельны сегменты, каковы показатели результативности деятельности сегментов, от исторических особенностей организации.

На практике, как правило, реальные организации представляют в своей организационной структуре комбинацию трех основных типов с преобладанием какого-либо из них.

Наиболее распространенные функции бухгалтеров-аналитиков – учет затрат, калькулирование себестоимости, бюджетирование и анализ отклонений. Организация управленческого учета зависит от того, какая форма реализации этих функций будет целесообразной для данной организации. Чтобы избежать ошибок при ведении управленческого учета, необходимо решить вопрос о форме взаимодействия управленческого и финансового учета, так как учет затрат и подготовка отчетов о себестоимости лежат на пересечении этих видов учета. Если управленческий учет построен как отдельная система, то такая структура никак не связана с финансовым учетом, и в этом случае можно говорить об автономной системе управленческого учета. Если же часть счетов дублирует счета финансового учета, то их называют зеркальными счетами (счетами-экранами). План счетов в управленческом учете разрабатывается с учетом особенностей и потребностей самой организации.

Эффективность ведения управленческого учета зависит от выбора методики его ведения (подходов к оценке активов, способов обработки финансовой информации с учетом фактора времени, способов калькулирования затрат и др.). Методы ведения управленческого учета должны быть отражены в документах организационного характера (приказах, распоряжениях руководства). Эти документы обязательны для специалистов, работающих в системе управленческого учета, а также для всех, кто использует в своей работе учетные данные, – менеджеров всех уровней, маркетологов и др. Совокупность документов, регламентирующих способы ведения управленческого учета, составляет учетную политику в области управленческого учета. В ней должны быть отражены методические и организационные аспекты ведения управленческого учета.

В настоящее время управленческий учет на большинстве предприятий строится на принципах автономии. Однако разделение финансового, налогового и управленческого учета на отдельные системы имеет ряд недостатков. К ним относятся в первую очередь дополнительные затраты на содержание персонала, выполняющего дублирующие функции. Этот недостаток можно устранить путем совместимости компьютерных информационных систем, обеспечивающих параллельное ведение нескольких видов учета. Базовая учетная информация едина для финансового, управленческого и налогового учета, поэтому основной проблемой является перенос данных в регистры управленческого учета. Унитарная система организации учета лишена этих недостатков, но она требует внедрения многофункциональной автоматизированной системы, которая не может быть дешевой. Но любая организация должна стремиться по

мере своего роста к интегрированной системе ведения учета. Кроме того, сотрудник, разрабатывающий и обеспечивающий ведение управленческого учета, в управленческой иерархии находится не выше главного бухгалтера. Теоретически такая структура возможна, но на практике она приводит к конфликту интересов, столкновению амбиций, в конечном счете – к невозможности оперативно готовить управленческую отчетность. Эта ошибка относится к области организационных решений.

Одна из ошибок управленческого учета – бессистемность подготавливаемой управленческой отчетности. Отчеты готовятся разными отделами в соответствии со своим пониманием содержания и оформления. В результате к руководству попадает несвязанный набор форм, которые часто могут противоречить друг другу и давать неправильную картину деятельности предприятия.

Излишняя детализация при планировании также затрудняет ведение управленческого учета. Поскольку прогнозы основываются на предположениях с определенной степенью вероятности, излишняя детализация плановых форм приводит к бесполезной трате времени для планирования показателей, точность исполнения которых близка к нулю. Многие предприятия используют одну отчетность и для центров затрат, и для центров прибыли. При решении этого вопроса специалисты, которые ведут управленческий учет, определяют центры затрат и центры прибыли и разрабатывают надлежащую систему отчетов и контрольных показателей.

Во многих компаниях часто путают такие понятия, как бухгалтерская и управленческая прибыль. В результате отчет о движении денежных средств представляет собой набор показателей из разных форм отчетности, подготавливаемых по различным методикам, и поэтому дает искаженную картину.

Чтобы избежать такой ошибки при ведении управленческого учета, как отсутствие потребителей информации управленческого учета, необходимо на начальном этапе организации управленческого учета составить список решений, принятие которых имеет существенное влияние на финансовое состояние предприятия, и список показателей, значение которых следует иметь в виду лицу, принимающему эти решения. Как правило, список таких решений начинается с ценообразования, а одним из важнейших показателей при этом является себестоимость товара, продукции или услуг.

При ведении управленческого учета можно столкнуться и с трудностями автоматизации управленческого учета. Часто организация и внедрение управленческого учета проводятся одновременно с его автоматизацией. Однако, не имея опыта использования управленческого учета, руководитель предприятия не может точно ответить на достаточно конкретные вопросы (своих или чужих) автоматизаторов. В результате этого происходит учеба на своих ошибках на виду у всей фирмы.

Выработка системы целей организации не является задачей управленческого учета, но их достижение становится практически невозможным без соответствующей управленческой поддержки. Каждое управленческое решение направлено на какую-то хозяйственную проблему, правильным решением является то, которое максимально способствует достижению определенных целей. Принципиальную роль в этом процессе будут играть организация информационных потоков внутри организации и способов представления экономической информации, т. е. управленческий учет, который как раз позволит своевременно и правильно принимать управленческие решения. Поэтому предотвращение ошибок при ведении управленческого учета оказывает влияние на то, насколько эффективно организация достигнет своих целей.

При внедрении управленческого учета очень важно определить, кто будет ответственным за эту работу. Эти функции лучше всего поручить финансовому директору. Он должен будет выполнить три задачи:

- 1) разработать динамический метод расчета себестоимости и в дальнейшем применять его на практике;

2) разработать систему классификации ассортимента и подсчета затрат. При этом необходимо будет провести проверку всех производственных подразделений предприятия, чтобы изучить, как образуются затрат на каждом участке, оценить их целесообразность и обоснованность;

3) создать компьютерную систему учета и анализа данных о деятельности предприятия. В процессе внедрения управленческого учета важно привлекать квалифицированных специалистов, которые смогут наладить эффективную систему учета. Не в каждой компании есть специалисты, которые могут выполнить весь сложный комплекс работ, связанных с постановкой управленческого учета. При изучении деятельности подразделений, в которых будет внедряться управленческий учет, как правило, выявляется немало проблем. Выясняется, что одни отделы дублируют другие, а многие важные направления работы остаются в стороне. Поэтому, возможно, придется менять организационную структуру предприятия. Она должна стать более рациональной, экономичной. Возможно, появятся новые подразделения (например, отдел маркетинга), а некоторые отделы решено будет объединить. После введения всех новшеств на предприятии разрабатывается механизм сбора информации и проводится обучение сотрудников, ведущих учет хозяйственной деятельности. Так создается база данных, которая позволяет регулярно делать расчеты. Управленческие отчеты, в которых отражается деятельность предприятия, первое время можно составлять раз в месяц. Далее по мере совершенствования системы управленческого учета руководитель предприятия в любой момент сможет видеть текущее состояние всей организации. Поэтому в дальнейшем нужно стремиться к тому, чтобы информация обновлялась так часто, как это определяется особенностями деятельности предприятия... При этом неважно, как она будет выглядеть отчеты. Это каждое предприятие решает для себя в соответствии с внутрифирменными стандартами. Главное, чтобы полученные данные было удобно использовать для принятия управленческих решений.

Чтобы избежать ошибок при внедрении управленческого учета на предприятии, необходимо правильно определить его задачи. Как правило, выделяются следующие:

1) представление информации (оценка запасов; обоснование продажных цен; исчисление прибыли; формирование информации о доходах и затратах; разработка и представление руководством различных внутренних отчетов);

2) анализ (определение путей наиболее эффективного использования ресурсов предприятия; выявление возможности роста финансовой результативности и оптимизации финансового результата; подготовка информации для принятия решений о структуре и объемах выпуска продукции; подготовка информации для принятия решений о способах финансирования различных проектов, сегментов, видов деятельности; разработка вариантов инвестирования);

3) планирование (прогнозирование будущих значений показателей; разработка тактических и стратегических планов; подготовка информации для принятия решений о системе краткосрочных или долгосрочных целей и задач организации);

4) мотивация (мотивация сотрудников; разработка способов участия сотрудников в прибыли предприятия; разграничение сфер ответственности сотрудников; выработка способов оценки эффективности работы подразделений и сотрудников);

5) координация (координация деятельности различных сегментов бизнеса; оптимизация структуры бизнеса; выработка политики в области распределения накладных расходов между подразделениями организации; организация текущего обмена информацией между подразделениями);

6) контроль (организация внутреннего финансового контроля; организация внутреннего аудита; сравнение фактически достигнутых показателей с плановыми и разработка рекомендаций руководству по устранению или недопущению выявленных отклонений в будущем).

Чрезмерное внимание только к учетным данным в ущерб их управленческой полезности для организации может привести к тому, что манипулирование цифрами сможет затмить саму проблему, ради решения которой ведется управленческий учет. Примером может служить система исчисления себестоимости со сложными многоступенчатыми расчетами, часто изменяющимися нормативами, огромными отчетами о себестоимости, которые для управления не несут никакой важной информации. Поэтому организация должна детально разработать систему ведения управленческого учета, удобную для всех специалистов (бухгалтеров, экономистов, менеджеров и др.).

При ведении управленческого учета организация должна учитывать такой фактор, как учитываемость ресурсов. Учитываемость ресурсов подразумевает внедрение системы представления отчетности в соответствии с организационными особенностями. Система отчетности должна содействовать повышению эффективности использования ресурсов и помогать оценивать качество управления. Основой построения системы отчетности является реализация управленческих целей и задач в масштабе всей организации с помощью распределения обязанностей. Экономисты должны реализовать такую систему учета и отчетности, которая будет регистрировать данные и предоставлять менеджерам в виде отчетов соответствующие доходы, расходы, активы, обязательства и связанные с ними количественные показатели. При такой системе менеджерам будет легче осуществлять контроль и управление всеми указанными элементами.

При ведении управленческого учета специалисты уделяют основное внимание технической стороне, т. е. разработке, настройке компьютерных программ, выявлению параметров управленческого учета. Но все же наиболее сложной задачей является получение достоверной информации в нужном объеме. В связи с этим даже самые совершенные для конкретного предприятия методики могут подвергаться значительным ограничениям, потому что требуемая информация не может быть получена оперативно и в нужном объеме. Это связано с тем, что в условиях становления бизнеса руководство больше внимания обращает, как правило, на другие проблемы:

- 1) снижение налоговой нагрузки путем использования различных схем;
- 2) создание структур под отдельных людей;
- 3) рост объемов продаж с отставанием во внедрении систем детального учета продукции;
- 4) открытие или приобретение некоторого числа юридических лиц с узкой географической или производственной специализацией;
- 5) становление бухгалтерского и налогового учета и др.

И только после решения этих основных вопросов руководство начинает задумываться об организации управленческого учета. Но чем раньше руководство пригласит на предприятие нужного специалиста, который сможет организовать правильный управленческий учет, и создаст ему все условия для нормальной работы, тем меньше будут их моральные и материальные потери, поскольку восстановить картину за прошлый период в такой неразберихе бывает сложно или даже невозможно.

Избежать ошибок ведения управленческого учета, связанных с запоздалым привлечением квалифицированных специалистов, занимающихся этой проблемой, можно, выявив причины. К ним относят:

- 1) нежелание руководства представить полную (конфиденциальную) информацию;
- 2) сопротивление со стороны отдельных сотрудников, видящих в специалистах по управленческому учету контролеров, конкурентов или лиц, мешающих им работать;
- 3) необходимость обращаться к большому количеству различных сотрудников, каждый из которых знает только свой участок, причем они не являются взаимозаменяемыми;
- 4) отсутствие адекватных систем бухгалтерского учета и учета товародвижения (например, отсутствие качественного компьютерного учета товародвижения);

- 5) расплывчатость организационной структуры и ответственности;
- 6) отсутствие знания от том, кто чем занимается и какую информацию может дать;
- 7) игнорирование рекомендаций и запросов специалиста, ставящего или ведущего управленческий учет;
- 8) необоснованно завышенные требования руководства к срокам и качеству предоставляемых управленческих отчетов при отсутствии с их стороны помощи в решении соответствующих организационных проблем;
- 9) изменчивость или неопределенность требований руководства к управленческому учету;
- 10) противоречия между владельцами и высшим менеджментом предприятий.

Избежать проблем, связанных с информационным обеспечением можно посредством привлечения консалтинговых фирм и внедрения сложных комплексных информационных систем. Этот подход имеет ряд преимуществ и недостатков. К недостаткам можно отнести:

- 1) высокие вложения в разработку и внедрение системы;
- 2) необходимость проведения реорганизация всей структуры предприятия, включая документооборот, найм новых сотрудников, масштабные закупки оргтехники.

Риск заключается в том, что нет гарантии, что такая система будет полностью отвечать потребностям в информации, учитывая специфику бизнеса в нашей стране. Поэтому прежде чем внедрять дорогие информационные системы, необходимо навести порядок в том, что уже имеется, подготовить почву для этого, внедрить систему управленческого учета хотя бы на уровне локального компьютера с работающим за ним специалистом, выработать те принципы управленческой учетной политики и формы управленческой отчетности, которые адекватно отражают экономическую реальность и под которые в дальнейшем может быть настроен полноценный управленческий учет. Вся информация, циркулирующая в системе принятия управленческих решений, делится на входящую и исходящую. Исходящая информация – это стандартизированные, периодические управленческие отчеты, аналитические материалы, которые подготавливаются специально для вынесения решений по конкретной проблеме. Эти материалы направляются в систему принятия решений, т. е. руководителям на соответствующих уровнях организации. Входящая информация имеет более сложную структуру, поскольку данные поступают из разных источников, формируются в различных подсистемах, во внешней среде.

При ведении управленческого учета необходимо правильно определить параметры управленческого учета, которые являются основным нематериальным компонентом системы. Они выявляются специалистом, ставящим систему управленческого учета, согласовываются с высшим руководителем предприятия, который является основным пользователем информации, и утверждаются им на более или менее длительный период. Изменение параметров может повлечь за собой значительные трудозатраты или привести к несопоставимости результатов, полученных за разные отчетные периоды. Поэтому руководитель должен самым внимательным образом подойти к утверждению параметров. Параметрами управленческого учета являются направления деятельности предприятия, центры дохода и центры затрат. Направления деятельности предприятия – важнейший источник информации для принятия управленческих решений. Необходимо рассмотреть все направления, по которым предприятие может работать и выбрать наиболее прибыльное и эффективное. Центры дохода – это структурное подразделение предприятия, результат работы которого определяется суммой прибыли, принесенной предприятию. Центр затрат – структурное подразделение предприятия, которое выполняет определенные функции и может иметь собственный бюджет затрат (бухгалтерия, отдел продаж, отдел закупки, юридический отдел и др.). Они нужны на предприятия для того, чтобы была возможность проконтролировать расходование средств на конкретные подразделения.

Для руководства предприятия важны выводы о том, в каком направлении движутся основные финансовые показатели управленческой отчетности, поэтому при их представле-

нии в наглядной и ясной форме (в виде графика, аналитической записки) необходимо помнить о границах, в которых эти выводы действуют. Например, указывая на то, что рентабельность одного направления растет, не стоит рекомендовать руководству отказаться от других направлений, так как нет никакой гарантии, что ресурсы, переброшенные с менее доходных направлений, принесут большую отдачу на более доходных направлениях, хотя бы ввиду ограниченной емкости рынка. Значит, необходимо осознавать, что финансовые, математические расчеты являются лишь важными факторами принятия решений, и без учета всех этих факторов слепое следование цифрам может привести к такому же результату, как и отсутствие этих цифр. Чтобы ведение управленческого учета на предприятии было успешным, необходимо решить вопрос о границах управленческого учета. Отсутствие четкого определения того, что подпадает под рамки учета, приводит к непониманию выполняемой задачи исполнителем, отсутствию постоянства при учете единообразных операций, и в конечном итоге к искажению данных управленческого учета. Специалисты, осуществляющие ведение управленческого учета, должны определить внешние границы того, что подлежит учету. Кроме того, при наличии дочерних компаний необходимо определить, нужно ли включать в отчетность деятельность дочерней компании, действующей в другом городе. Важно обратить внимание на такие вопросы, как необходимость создания нескольких центров учета, отдельных систем учета для каждого вида товара (что в перспективе позволит оценить прибыльность производства той или иной продукции, но также существенно усложняет задачу). Работник также должен решить, как учитывать работу со вспомогательными финансовыми инструментами.

Выработка системы целей организации не является задачей управленческого учета, однако их достижение становится затруднительным без соответствующей информационной поддержки. Если цель деятельности не осознана или сформулирована неправильно, есть опасность совершения менеджерами действий, не соответствующих целям организации. А значит, масса усилий уйдет впустую. Если же цели конкретно определены, легче выявит конфликты между ними. Наглядными становятся противоречия в интересах различных участников и организации в целом. Четко сформулированные цели позволяют выработать механизмы контроля и систему критериев для оценки деятельности конкретных руководителей и справедливую систему материального стимулирования.

Тем не менее построение управленческого учета не должно превращаться в самоцель, просто руководство должно постараться так настроить систему ведения управленческого учета, чтобы избежать ошибок, которые приведут к дополнительным затратам времени, сил, материальных ресурсов.

2. Ошибки при интерпретации результатов управленческого учета

Информация о затратах является центром всей системы управленческого учета в организации независимо от того, каковы у этой организации цели, структура, особенности выпускаемой продукции. Информация о затратах лежит в основе внешней, финансовой и налоговой, отчетности организаций. Информация о затратах широко используется в управленческом анализе, планировании, оценке эффективности и мотивации. Информация о затратах формирует поле экономической информации в рамках организации. Умелое управление затратами на основе качественной обработки этой информации способствует росту эффективности деятельности и повышению конкурентоспособности.

В деятельности каждого предприятия присутствуют расходы различного характера. В современном управленческом учете наиболее широко используется классификация затрат на прямые и косвенные.

Прямые затраты – затраты, которые можно прямо и экономично отнести к какому-либо изделию. К прямым относят прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

Косвенные затраты – затраты, которые невозможно отнести на одно изделие или вид изделий; их распределяют между изделиями определенным способом по выбранной методике. Косвенные затраты могут быть переменными и постоянными; производственными и непроизводственными. Деление затрат на прямые и косвенные определяется принятой на предприятии учетной политикой, методами калькулирования. По отношению к конкретному направлению учета выделяют накладные и основные затраты. К основным относят затраты, связанные с конкретным направлением учета затрат – все виды ресурсов, потребление которых связано с выпуском конкретной продукции. Накладными называют затраты, не связанные с ним. Именно деление затрат на основные и накладные имеет аналитическое значение и наиболее широко используется в управленческом учете.

Одним из результатов управленческого учета является возможность анализа безубыточности, который позволяет планировать и принимать управленческие решения в коммерческих организациях. Построение модели безубыточности является достаточно простым, но, несмотря на это, часто при ее применении выявляются различные ошибки. При делении затрат на переменные и косвенные возникает много сложностей. Некоторые виды затрат можно отнести конкретно к одной из групп, остальные подразделяются на составляющие. Условно-переменные затраты очень сложно отнести к какой-либо категории. При анализе безубыточности предприятия следует учитывать, что результат будет условным из-за невозможности достоверного разделения затрат на постоянные и переменные.

При построении модели безубыточности считается, что предприятие производит какой-то один вид продукции или имеет постоянную номенклатуру. Но постоянство номенклатуры встречается очень редко. Представление взаимосвязи выручки и переменных расходов от объема выпуска продукции основано на предположении об их прямо пропорциональной зависимости. Это предположение носит условный характер. Эти зависимости носят нелинейный характер. При достижении некоторого объема производства дальнейшее его расширение становится экономически неэффективным, так как падает спрос и уменьшается предельный доход (выручка на единицу реализации). Поведение затрат прямо противоположно: после достижения некоторого объема производства начинается рост удельных затрат в связи с падением предложения ресурсов. Для увеличения выпуска продукции, работ и услуг по сравнению с достигнутым уровнем необходимо приобретение дополнительных материальных ресурсов. Если же

ресурсы ограничены, то попытка закупить дополнительную партию сырья приведет к поставщику, который предложит более высокую цену; потребность в дополнительной работе повлечет за собой оплату сверхурочных. Обязательное условие проведения анализа безубыточности – ведение учета затрат, чтобы можно было выделить переменные и постоянные затраты. Такая постановка учета на практике применяется в практической деятельности крайне редко, так как требует особой внимательности и больших усилий со стороны организации. Независимо от того какой способ применяется для учета затрат и калькулирования себестоимости можно провести разделение затрат на постоянные и переменные. При этом всегда возникают вопросы какой точной будет оценка, и правильные получены результаты. Не рекомендуется применять этот метод в организациях, где невозможно разделение затрат на переменные и постоянные.

Оборотной стороной доходности является риск. В процессе своей деятельности предприятие сталкивается с различными видами рисков, но наиболее важный из всех – производственный риск. Уровень риска можно выявить при анализе постоянных и переменных расходов, что является необходимым этапом планирования и принятия управленческих решений. Это позволит определить потенциальную возможность влиять на прибыль путем изменения структуры себестоимости и объема выпуска. Начинать планирование деятельности предприятия нужно с анализа прибыльности разных видов продукции с учетом рыночной ситуации и возможностей предприятия. Для начала важно определить наиболее прибыльный вид продукции.

Интерпретация результатов управленческого учета позволяет использовать информацию из отчетов, необходимую для принятия эффективных управленческих решений:

1) изменение объема реализации. Объем реализации является одним из наиболее важных элементов учета. Управленческий учет позволяет проследить тенденции увеличения (снижения) объема продаж, выявить сезонные всплески и спады, сформулировать задачи перед производственным отделом и отделом сбыта, отслеживать изменения спроса в зависимости от колебания уровня цен;

2) выделение постоянных и переменных затрат. Планирование деятельности предприятия на перспективу облегчается при разбивке затрат на постоянные и переменные. Постоянные затраты не зависят от объема выпуска. Их предприятие вынуждено нести независимо от объема, эти затраты служат поддержанию существования предприятия. Переменные затраты изменяются пропорционально объему реализации. Сопоставление объема реализации и переменных затрат, а также уровня постоянных затрат позволяет определить пути достижения максимальной эффективности деятельности предприятия;

3) оценка прибыльности работы предприятия. Анализируя взаимосвязь объема реализации и общие затраты предприятия необходимо следить за показателями прибыльности работы организации;

4) эффективность расчетов с покупателями. Постоянное отслеживание состояния задолженности покупателей дает возможность оценить эффективность работы отдела сбыта. Это позволит сделать прогноз роста или снижения дебиторской задолженности;

5) оценка эффективности управления складом сырья, материалов и готовой продукции. Кроме того, в зависимости от системы сбора данных и логики построения управленческого учета углубленный анализ данных позволяет получить ряд сводных показателей. Например, можно будет оценить работу менеджеров и определить объемы сделок и прибыльность контрактов. Это позволяет руководителю расширять зоны ответственности, дополнительно поощрять успешных менеджеров, искать пути повышения эффективности работы менее успешных. Кроме того, появится возможность оценить привлекательность клиентов. При этом будут изучены объемы и периодичность сделанных заказов, полученная прибыль, оплат заказов, наличие просроченной задолженности. Руководитель выделяет группу наиболее привлекательных клиентов, анализирует основные сходные черты привлекательных клиентов, методы работы с ними; возможности привлечения новых клиентов. Далее оценивается прибыльность отдель-

ных групп товаров. Это делается с помощью анализа объемов реализации по каждой группе товаров, определяются затраты, связанные с их продажей, оборачиваемость материалов при изготовлении товаров данной группы и т. п.

Чтобы избежать ошибок при интерпретации результатов управленческого учета, необходимо оценить, насколько методология постановки управленческого учета соответствует задачам деятельности предприятия.

Перед тем, как внедрять систему управленческого учета на предприятии, необходимо определить задачи, которые будут решены при помощи нее. После того как получено представление о деятельности предприятия, выявлены основные параметры учета, необходимо разработать или настроить систему ведения учета, выявить основные элементы, которые должны быть описаны при представлении управленческой отчетности руководству. Чтобы оперативно получать необходимую информацию, важно непрерывно регистрировать все операции. Для этих целей можно использовать Excel, который является электронной таблицей, при этом создаются сложные комбинации формул, позволяющие фильтровать и переносить данные в отчеты. При помощи электронных таблиц невозможно обрабатывать большой объем информации, при изменении параметров управленческого учета необходимо вносить много исправлений в используемые формулы. Поэтому наиболее целесообразным будет использование баз данных. Они позволяют хранить, группировать и обрабатывать большое количество операций, имеющих общие качества. В базах можно хранить первичную информацию, они заполняются путем непосредственного занесения информации пользователем. Преимуществом использования баз данных является то, что необходимо только определить общие для операций параметры, вынести их в определенную таблицу и заполнить ее один раз. Использование готовых форм позволит облегчить процесс внесения данных, выбирать различные условия для извлечения нужных операций. База данных представляет собой один из возможных вариантов для ведения управленческого учета, ее структура разрабатывается специалистом, формирующим систему управленческого учета. Для создания такой базы специалист должен хорошо разбираться в программной среде и понимать специфику деятельности предприятия.

База данных служит источником информации для отчетов, при этом такие отчеты могут формироваться автоматически (баланс, отчет о движении денежных средств). В то же время возможна и ручная обработка данных.

Постановка управленческого учета тесно связана с необходимостью реорганизации работы всех служб предприятия и внедрением прогрессивных технологий (информационных систем).

В получаемых отчетах может применяться многоуровневая структура в части затрат:

- 1) прямые и косвенные затраты по отношению к направлениям;
- 2) прямые текущие, прямые единовременные, косвенные текущие, косвенные единовременные затраты;
- 3) прямые текущие условно-переменные и прямые текущие условно-постоянные, прямые единовременные, косвенные текущие условно-постоянные, косвенные текущие условно-переменные, косвенные единовременные затраты.

Анализ может содержать указание на факторы изменения прибыли, иллюстрируя это в виде графика (факторный анализ).

Неправильное ценообразование на предприятии – одна из ошибок, которая приводит к некорректной оценке результатов управленческого учета. Формирование информации для принятия управленческих решений, касающихся назначения цены на выпускаемые товары и услуги, – одна из важных задач управленческого учета. Но при этом важно решить два вопроса.

1. Цена, указанная в договорах купли-продажи. Чтобы определить ее, необходимо рассчитать минимальный уровень наценки на продукцию. Это делают маркетологи, главная задача которых спланировать работу предприятия на долгосрочную перспективу.

2. Определение минимальной цены, ниже которой реализация товара будет убыточной. Цена должна покрывать все затраты, которые предприятие понесло для производства этой продукции. Только в этом случае будет получена прибыль и обеспечено продолжение деятельности предприятия. Каждая калькуляционная единица (товар, предназначенный для продажи) должна принимать на себя и включать в свою себестоимость часть не только прямых расходов на его изготовление, но и часть накладных, которые организация вынуждена нести для поддержания производства этой продукции.

Ценообразование на уровне полной себестоимости с точки зрения формирования финансовой отчетности позволит в целом за период покрыть все затраты и получить нулевой уровень финансовой результативности. Но управленческие решения принимаются обычно не по выпуску в целом, а по отдельным видам изделий, заказам и т. д. Фактическая себестоимость конкретного изделия определяется исходя из суммы переменных затрат на его изготовление. Все остальные затраты относятся на изделие путем распределения и всегда носят субъективный характер. Следовательно, самой нижней границей цены можно считать переменную себестоимость.

Чтобы можно было полностью возместить затраты, ни один из выпускаемых товаров не должен быть убыточным. Но ценообразование, проводимое только на уровне переменной себестоимости, не отражало бы всей картины деятельности предприятия. Это применимо только к отдельным группам товаров в течение коротких промежутков времени (с целью привлечения новых покупателей, захвата новых рынков сбыта). Также этот вариант используется, если у предприятия имеется некоторый запас финансовой прочности, который создается более доходными видами товаров, вклад которых позволяет покрывать постоянные затраты всей организации. Этот запас тем выше, чем больше масштаб самой организации, т. е. чем больше у нее продуктов и чем выше объемы реализации и прибыли.

При оценке результатов управленческого учета очень важно правильно определить уровень затрат, отклонения от запланированного уровня. Сущность финансового контроля сводится к сопоставлению фактических и плановых показателей, выявлению причин существенных отклонений и принятию мер.

Планирование представляет собой процесс разработки и принятия целевых установок количественного и качественного характера и определения путей наиболее эффективного их достижения в определенный промежуток времени. Любое планирование представляет собой оценку поставленной цели с точки зрения того, какие ресурсы для этого необходимы и будут ли они доступны, когда это будет нужно. Значение планирования в деятельности предприятия нельзя переоценить, так как именно план является ориентиром, к которому стремится организация и который является критерием его успешной деятельности. Организация может ставить перед собой различные цели, причем цели в краткосрочной и долгосрочной перспективе обычно сильно отличаются. Но решение всех этих задач невозможно без разработки планов достижения желаемых для данного периода результатов. Зачастую отклонения возникают из-за случайных факторов, например, колебаний валютного курса, непредвиденных изменений налогового регулирования, перемены экономической ситуации в стране и др. Реализация системы управления по отклонениям делает возможным регистрацию положительных отклонений от показателя или ликвидацию отрицательных путем анализа причин и принятия обоснованных и своевременных решений. Основой для разработки планов предприятия может служить оценка намечаемых действий с учетом существующих экономических и производственных условий и имеющихся в распоряжении предприятия ресурсов, характера рынка и др. При разработке планов следует учитывать влияние конкуренции, характер отрасли, в которой действует экономический субъект, размер предприятия. В системе управленческого учета это достигается путем эффективного использования оперативной информации через центры финансовой ответственности и центры затрат на основе эффективного управленческого ана-

лиза данных производственного учета. Контроль за эффективностью деятельности организации независимо от того, какая форма организации принята, требует определения результативности деятельности ее отдельных сегментов. Хозяйствующие субъекты должны иметь такую структуру и организацию, чтобы деловые операции, в которых они участвуют, проводились наиболее эффективным способом.

Выделение центров финансовой ответственности позволяет существенно повысить эффективность производственного учета, контроля и управления. Оценка деятельности центра ответственности становится основой оценки эффективности его руководителя, а выделение центров ответственности производится на основе того, какой показатель находится под контролем данного сегмента. По объему полномочий их руководителей и обязанностей выделяют центры затрат, продаж, дохода, прибыли, капитальных вложений, инвестиций, контроля и управления. По задачам и функциям центры финансовой ответственности обычно рассматривают как основные и обслуживающие. Для каждого центра ответственности должны быть определены цели и задачи, в том числе и учетные, т. е. какая информация, с какой периодичностью, куда и кем должна предоставляться. Работа здесь должна быть направлена на поиск необходимой информации и обеспечение ею лиц, принимающих решения, тогда, когда она им нужна, и в такой форме, которая ее делает пригодной для практического использования.

Выделение центров финансовой ответственности предполагает наличие механизма распределения ответственности. Поэтому информация должна предоставляться по иерархическому принципу.

Структура центров ответственности зависит от структуры самой организации и чаще всего совпадает с ней. Это означает, что каждому подразделению в организационной структуре соответствует свой центр ответственности.

При этом выделяют следующие центры ответственности: центры затрат, центры прибыли, центры доходов, центры инвестиций. В основе этих центров лежат финансовые показатели. Кроме того возможно выделение центров контроля – сегментов, основными нормативами которых являются качественные показатели. В структуре организации не может быть центров ответственности только одного типа. Учет по центрам ответственности может быть внедрен только в том случае, если отдельные подразделения не просто выделяются в центры, но и за менеджерами закрепляется персональная ответственность за достижение результативных показателей. Система управленческого учета по центрам ответственности будет играть роль сигнальной системы и будет позволять оперативно отслеживать процесс достижения центрами ответственности планируемых показателей и удовлетворять потребности руководства. Также она позволит оценить результативность управленческой деятельности менеджеров. В этом заключается контрольная функция, которая очень важна. Оценка деятельности руководителей на уровне конкретного центра ответственности должна проводиться только на основании контролируемых на его уровне ответственности показателей, на величину которых он может влиять своими действиями и решениями. Определение статей, контролируемых на уровне каждого центра – ключевой момент организации учета по центрам ответственности. Идеальным вариантом было бы закрепление всех статей расходов и доходов за конкретным исполнителем на определенном уровне управления. Организация учета по центрам ответственности позволит реализовать систему контроля по отклонениям. Ее суть заключается в том, что менеджерам высших уровней управления нет необходимости вмешиваться в организацию процесса на более низких уровнях. Но это только до тех пор, пока деятельность осуществляется на запланированном уровне. Когда на более низких уровнях возникают определенные сложности, которые проявляются в отклонениях от нормы, менеджер высшего уровня должен воздействовать на систему с целью стабилизировать положение. Чем сложнее организационная структура, чем больше уровней управления, тем больше отчетов с низших уровней управления поступает на

высшие уровни. Отчетность позволит выявить проблемные участки в организации и вовремя принять меры.

Издержки группируются и учитываются по видам изделий, местам их возникновения и носителям затрат. В этой связи решающее значение приобретают такие объекты учета затрат, как места возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности.

Управление издержками происходит через деятельность людей. Именно люди, участвующие в процессе управления, должны отвечать за целесообразность возникновения того или иного вида расходов. Чтобы правильно оценить результаты управленческого учета, необходимо проанализировать группировку по носителям и центрам затрат.

Под носителями затрат понимают виды продукции, полуфабрикатов разной степени готовности (по переделам, стадиям, фазам, отдельным процессам), работ и услуг данного предприятия, имеющие потребительную стоимость, предназначенные для реализации на рынке, по ним необходима информация о себестоимости.

Центры затрат определяются как первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся единообразием функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности и организации труда, целевым назначением затрат, которые, кроме выполнения своих функциональных задач, несут ответственность за результаты своей деятельности. Они могут быть и центрами затрат, и центрами дохода, и центрами прибыли, и центрами капитальных вложений, и центрами инвестиций, и центрами продаж, и центрами контроля и управления и т. п. Различие лишь в том, что в каждом центре на руководителя возлагается ответственность лишь за ту часть расходов и доходов, контроль за которыми возложен на данный центр ответственности. В системе управленческого учета их выделяют в качестве объектов учета с целью большей детализации затрат, усиления контроля за уровнем издержек и повышения точности калькулирования. Их выделяют там, где руководство сегмента отвечает за использование ресурсов, преобразование их в затраты и учет этих затрат. В сферу ответственности менеджера центра затрат входит только управление затратами, так как в рамках этого сегмента невозможно напрямую определить доход или финансовый результат. Деление производственных подразделений (цехов, участков) на многие центры затрат обеспечивает более точное распределение косвенных расходов, что создает условия для их прямого отнесения на аналитические счета носителей затрат или более точного распределения по объектам калькулирования.

Соизмерение затрат и результатов по видам деятельности, центрам затрат, центрам ответственности и местам их возникновения в рамках управленческого учета обеспечивает контроль и управление затратами, результатами, ценами и рынком.

Управленческий учет способствует более детальному учету затрат и калькулированию себестоимости продукции по видам.

Эффективный контроль величины издержек целесообразно вести на основе первичной учетной информации. Возможны различные варианты осуществления такого контроля:

- 1) в натуральном выражении;
- 2) в денежном выражении;
- 3) методом сопоставления;
- 4) методом бюджетирования.

В основе первого способа лежит метод суммирования отклонений от устанавливаемых норм и производственных заданий по местам затрат. Второй способ контроля предусматривает сопоставление издержек со спланированной с учетом изменений сметой затрат и результатов.

Информация, получаемая в результате управленческого учета, составляет обычно коммерческую тайну предприятия. Она не подлежит опубликованию и носит конфиденциальный характер. Поэтому, чтобы избежать ошибок при интерпретации результатов управленческого учета, руководство предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность

представления внутренней отчетности. Эта система учета не должна регламентироваться государством. Практически на каждом предприятии или фирме существует своя система производственного, а значит, и управленческого учета.

3. Ошибки, допускаемые при интеграции бухгалтерского и управленческого учета. Организация обмена данными между бухгалтерской и управленческой системами учета

Учет, целью которого является формирование периодической внешней отчетности для того, чтобы любой пользователь, даже не имеющий отношения к данной организации, мог создать некоторое впечатление об ее финансовом состоянии на отчетную дату, – это бухгалтерский финансовый учет. Если же учет ведется для того, чтобы обеспечить руководство организации информацией для принятия ими управленческих решений на будущее, – это бухгалтерский управленческий учет.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.