

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СТРУКТУРЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Лекция 1.

Составитель: Самусенко С.А.

ЦЕЛЬ ЛЕКЦИИ

Определить сущность, функции, цели и задачи управленческого учета и его место в структуре управления организациями



ЗАДАЧИ ИЗУЧЕНИЯ ТЕМЫ:

- Дать сравнительную характеристику определений управленческого учета;
- Рассмотреть этапы эволюции управленческого учета и факторы, их определившие;
- Дать характеристику системы управленческого учета и описать составляющие ее элементы;
- Рассмотреть роль управленческого учета в принятии управленческих решений

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

- это учет, формирующий информационную основу управления организацией

Выделяют объективный и субъективный факторы развития управленческого учета



ФАКТОРЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

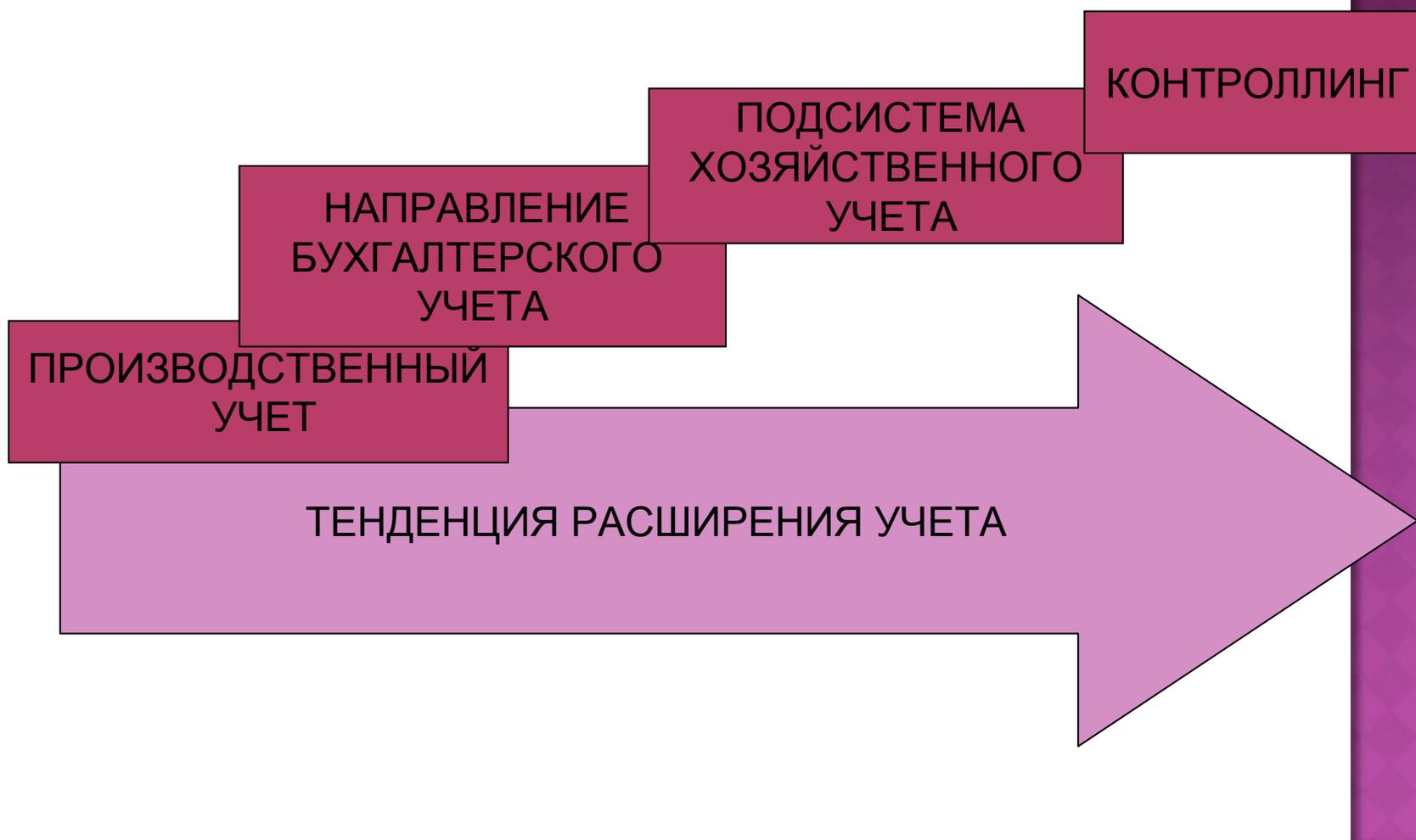
Объективные:

- Приватизация
- Создание частной собственности
- Развитие конкуренции
- Открытая экономика
- Развитие корпоративного управления
- Стабилизация
- Изменение принципов внутрифирменного взаимодействия

Субъективные:

- Реформа национального учета
- Самостоятельность в выборе модели учета
- Развитие системы РСБУ
- Создание профессиональных объединений

ОСНОВНЫЕ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: ТЕНДЕНЦИЯ РАСШИРЕНИЯ



ФУНКЦИИ УПРАВЛЕНИЯ

Школа управления	Функции, их группы		
Школа научного управления	Функции управления: планирование, учет, организация	Оперативные функции	Функции внешнего и внутреннего обслуживания
Административная	Производственная, коммерческая, финансовая, страховая, учетно-бухгалтерская, административная		
Системный подход	Планирование, учет, анализ, контроль, регулирование		

СООТНОШЕНИЕ КАТЕГОРИЙ «КОНТРОЛЛИНГ» И «УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»

КОНТРОЛЛИНГ	УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
Информационное обеспечение предпринимательства	Тождественность и взаимозаменяемость понятий
Ориентир на результат управления предприятием (постановка и осуществление целей; идентификация и регулирование отклонений)	Выявляет отклонения; остальные функции -элементы структуры управления
Координация систем управления предприятием	Одна из подсистем, объект контроллинга
Специфическая функция по обеспечению рационального управления предприятием	Равноценные системы, между которыми существует обратная связь

СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ЕЕ ЭЛЕМЕНТЫ



ЦЕЛИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА - СОЗДАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ ОСНОВЫ

для измерения и оценки эффективности
деятельности предприятия

для принятия управленческих решений и
финансового менеджмента

для осуществления процессов контроля и
регулирувания

ОБЪЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Ресурсы и их источники

Основные средства

Нематериальные
активы

Материальные
ресурсы

Финансовые ресурсы

Трудовые ресурсы

Источники ресурсов

Процессы и их результаты

Снабженческо-
заготовительная

Производство

Финансово-сбытовая

Организационная

Инновации

ФОРМА УЧЕТА

Внесистемная



Вне системы счетов

- Форма электронных таблиц
- Нет замкнутого цикла
- Нет двойной записи

Системная автономная



Система счетов

- Двойная запись
- Разные планы счетов УУ и ФУ
- Сверка результатов

Системная интегрированная



Система счетов

- Двойная запись
- Один план счетов
- Связь через передаточные счета

УРОВНИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ОТЧЕТОВ

операционный

- Подробная оперативная информация
- Контроль текущей деятельности

тактический

- Измерение эффективности использования ресурсов
- Контроль ресурсов

стратегический

- Объект - организация
- Долгосрочная перспектива
- Определение направлений развития

СОСТАВ ОТЧЕТНОСТИ

журналы (книги) - перечень всех хозяйственных операций подразделения;

сводки - краткие сведения о деятельности подразделения на отчетную дату, составляются для оперативного обобщения результатов малых структурных единиц;

итоговые отчеты - результаты деятельности центров ответственности за отчетный период

СТРУКТУРА ОТЧЕТНОСТИ

1

- Комплексные отчеты

2

- Отчеты по ключевым показателям

3

- Аналитические отчеты

УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ (ПЕРИОДИЧНОСТЬ)

- ◉ *Периодические* - финансирование текущих операций, заключение контрактов, управление дебиторской и кредиторской задолженностями, начисление и выплата вознаграждений, управление запасами, организация продаж
- ◉ *Единовременные* - открытие и закрытие структурных подразделений, начало новой деятельности, ребрендинг, строительство

ЗАТРАТЫ -

это стоимостное измерение
использованных предприятием
ресурсов: капитальных,
трудовых, финансовых,
материальных,
сформированное на
пропорционально-временной
основе



ДИНАМИКА ЗАТРАТ

постоянные

Не реагируют на изменение производства

переменные

Прогрессивные

Регрессивные

Пропорциональные

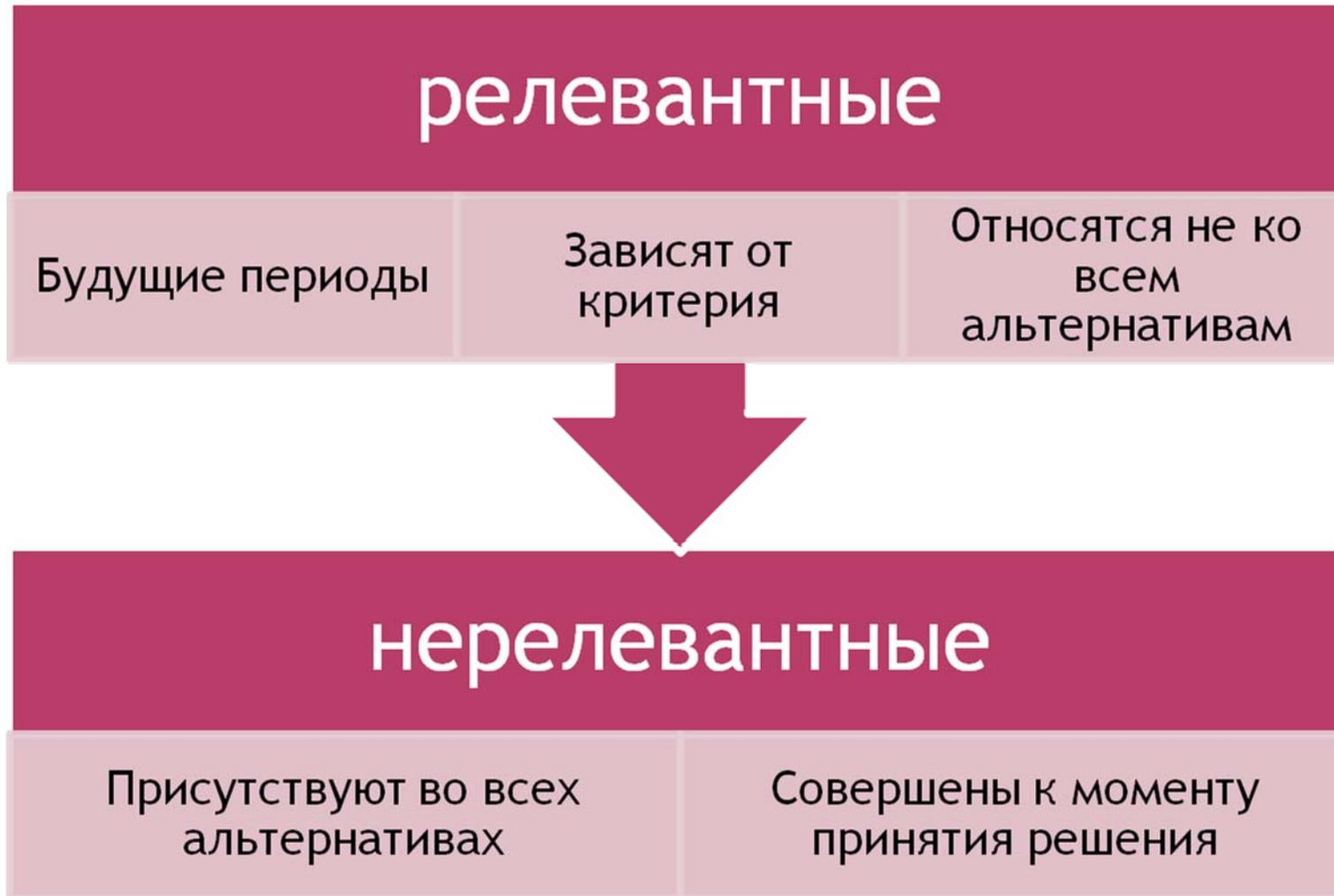
смешанные

Условно-переменные

Условно-постоянные



ВКЛЮЧЕНИЕ ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ



УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССАХ ПРЕДПРИЯТИЯ

Лекция 2.

Составитель: Самусенко С.А.



Цель лекции

- Выявить роль управленческого учета в формировании информационной основы управления отдельными хозяйственными процессами (снабжения, производства, сбыта), систематизировать управленческие решения и методы управленческого учета, способствующие их принятию



Задачи лекции

- Определить задачи управленческого учета в управлении хозяйственными процессами
- Выявить основные модели управления процессами
- Систематизировать методы планирования и оценки эффективности процессов
- Проанализировать роль и методы управленческого учета в принятии решений о предпринимательской деятельности



Управленческий учет снабженческо-заготовительной деятельности



Подходы к управлению материальными запасами

Консервативный

- Завышенные резервы
- Минимальные доходность и риск

Умеренный

- Резервы для типовых случаев
- Умеренные доходность и риск

Агрессивный

- Минимизация запасов
- Высокие доходность и риски

Типы логистических систем

Основанная на точке возобновления заказа

Договоры с фирмами-посредниками

«Точно в срок»

Планирование ресурсов MRP-I

Планирование ресурсов MRP-II / ERP

Виды запасов

ВИД ЗАПАСА	ХАРАКТЕРИСТИКА, НАЗНАЧЕНИЕ
СТРАХОВОЙ	Нейтрализация колебаний спроса, связанных с изменением темпов продаж и загрузки оборудования
ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЙ	Удовлетворение сезонного спроса, стимулирование сбыта, плановые остановки и ремонты
ОГРАЖДАЮЩИЙ	Буфер для преодоления неконтролируемых внеплановых событий
ТРАНСПОРТНЫЙ	Страхование задержки поставок в связи с перевозками
ОБОРОТНЫЙ ЗАДЕЛ	Экономия ресурсов времени работы оборудования в дискретных производствах
ЦИКЛОВОЙ ЗАДЕЛ	Обеспечение стабильной работы групп оборудования

Экономный размер заказа

- *это такой размер единовременно заказываемой партии, который обеспечивает наименьшую сумму расходов на содержание запасов и подготовку самого заказа*



Категории расходов в модели ЭРЗ

Расходы на подготовку заказа (З)	Альтернативные расходы на складское хранение единицы запаса (С)
<ul style="list-style-type: none">1) размещение заказов, заключение договоров2) командировочные расходы3) почтово-телеграфные и телефонные расходы4) транспортные расходы управленческие расходы5) расходы по приемке продукции, складированию6) расходы на наладку оборудования для выпуска заказанной партии продукции	<ul style="list-style-type: none">1) вмененные затраты на инвестиции в запасы продукции2) дополнительные затраты на страхование3) дополнительные затраты на складское хранение4) дополнительные затраты на обработку продукции5) издержки вследствие морального износа и ухудшения характеристик запасов

Допущения модели ЭРЗ

Спрос выражается фиксированным значением, которое не меняется в течение года



Цикл заказа установлен с определенной точностью

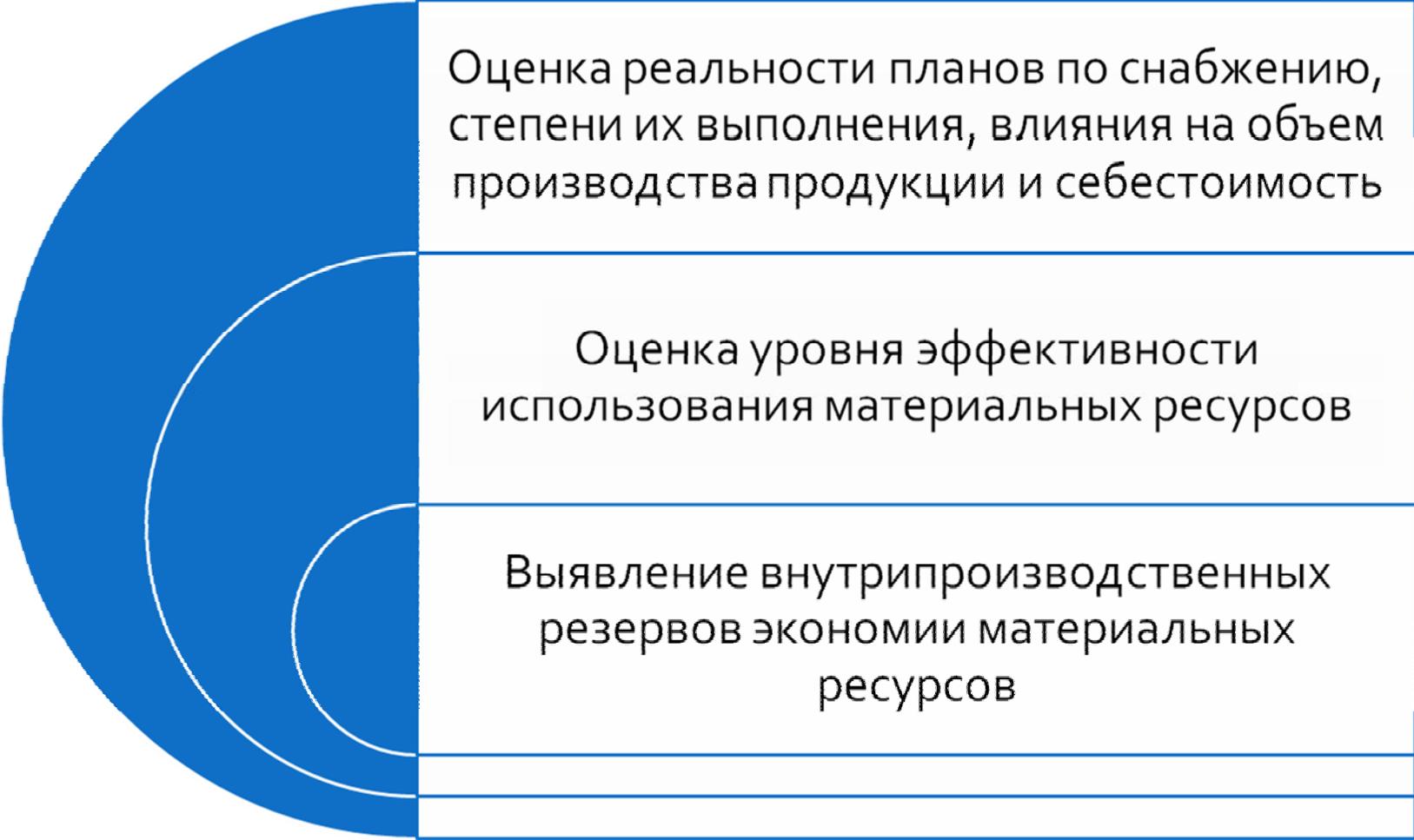


Скидки за количество не предполагаются



Возникновение дефицита исключается

Задачи анализа обеспеченности и использования материалов

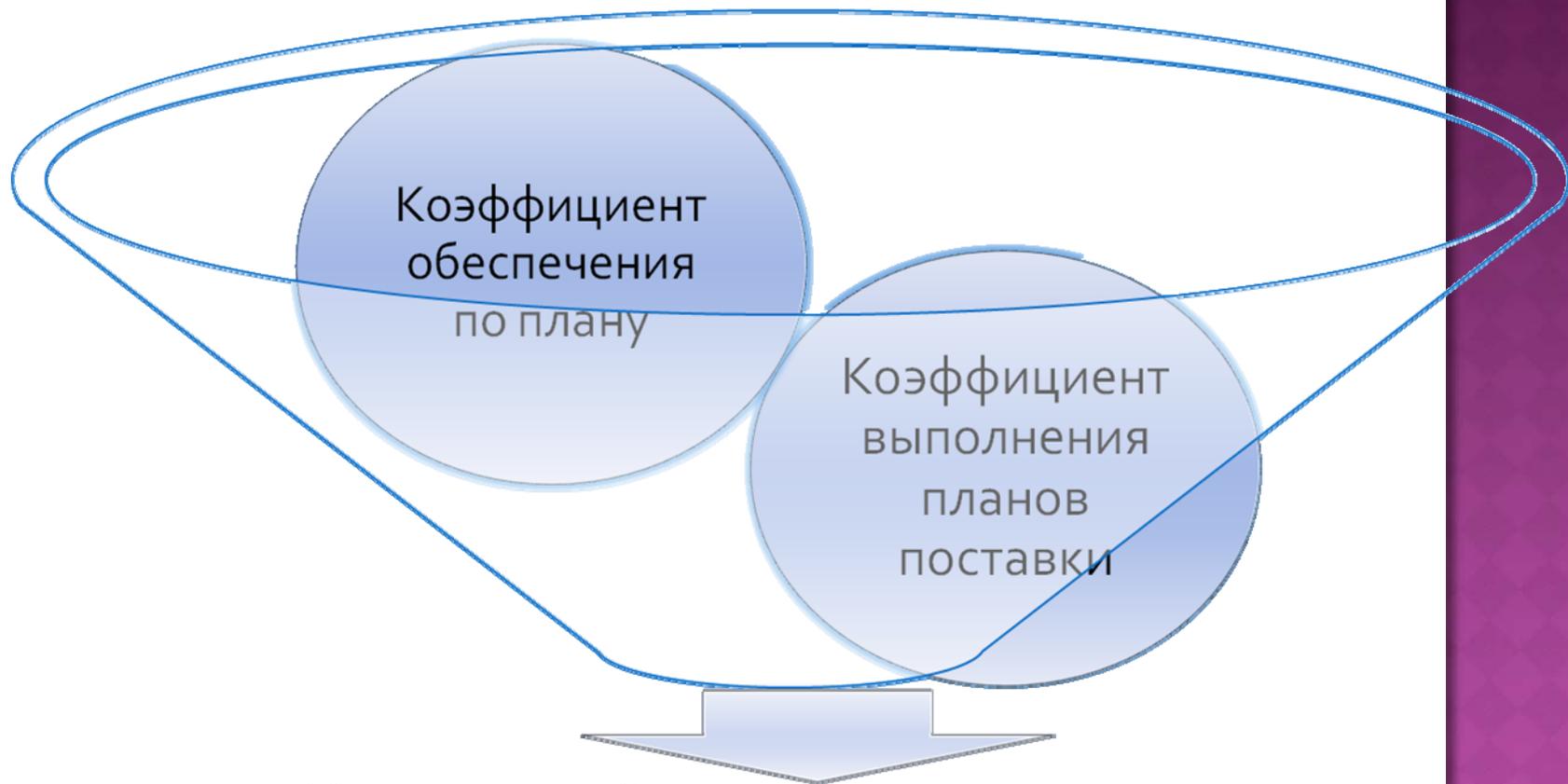


Оценка реальности планов по снабжению, степени их выполнения, влияния на объем производства продукции и себестоимость

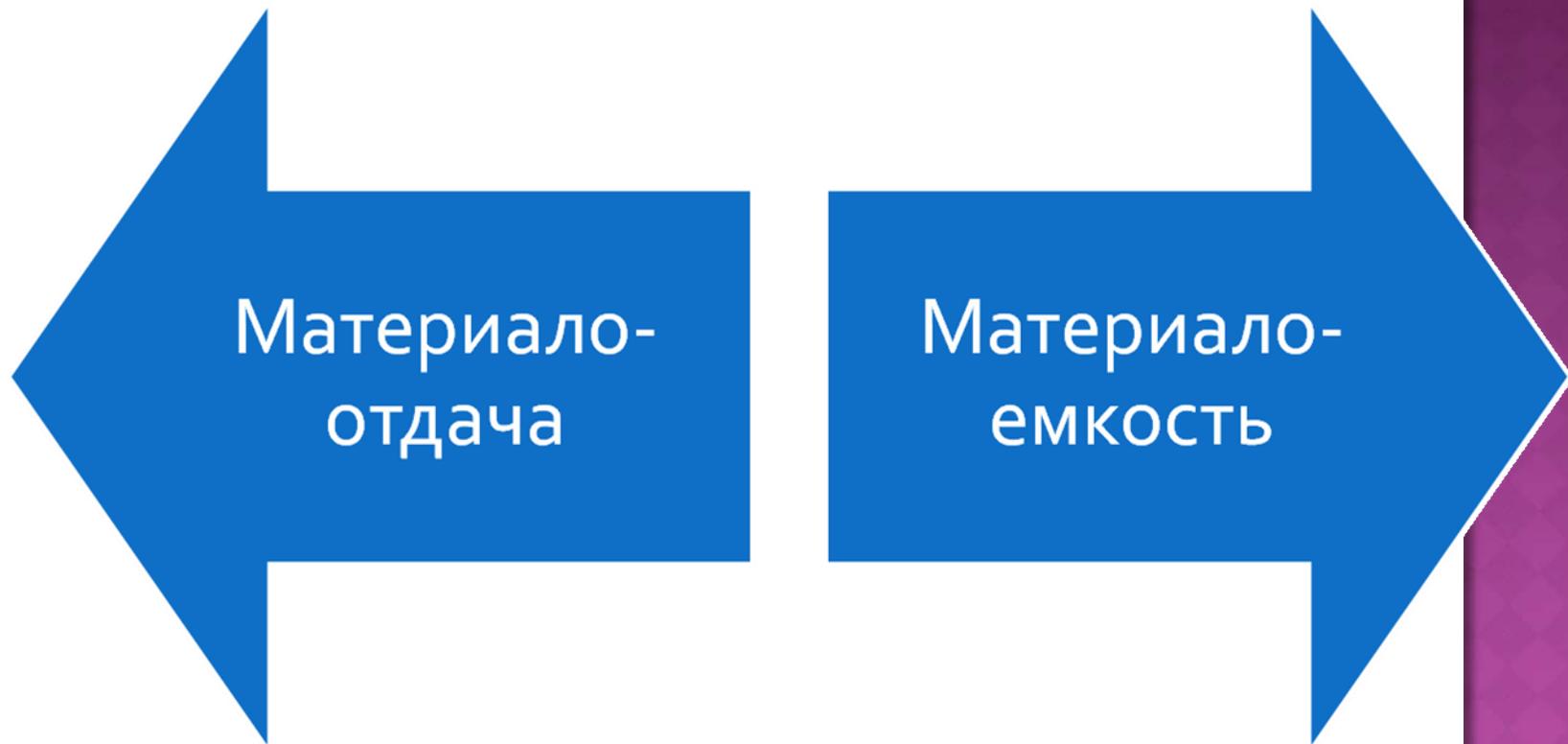
Оценка уровня эффективности использования материальных ресурсов

Выявление внутрипроизводственных резервов экономии материальных ресурсов

Оценка обеспеченности материальными ресурсами



Обобщающие показатели использования материалов



УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ



Задачи управленческого учета производственной

деятельности:

- Планирование и учет издержек производства
- Калькуляция себестоимости
- Оценка эффективности производственных подразделений
- Своевременное выявление, учет и оценка производственного брака, простоев
- Выявление и использование внутрипроизводственных резервов
- Увязка показателей оперативного производственного учета и учета затрат
- Анализ исполнения планов производства и производственных затрат по их видам

Место возникновения затрат (МВЗ)

- это функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенными видами издержек



Признаки места возникновения затрат:

- территориальная обособленность
- функциональная однородность
(выполнение одинаковой по содержанию и назначению работы)
- возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного МВЗ
- возможность разграничения расходов по установленным статьям калькуляции

Факторы структуры МВЗ:

- Характер производства
- Технология производства
- Структура предприятия: цеховая (предметный принцип; технологгический принцип) или бесцеховая



Технологическая организация производства

Дискретное производство

- Отдельные номенклатурные позиции
- Операционный цикл конечен

Непрерывное производство

- Материальный поток непрерывен
- Технологический маршрут фиксирован
- Оборудование – вдоль маршрута

Типы дискретного производства

- Единичное
- Индивидуальное
- Серийное
- Массовое



Производственный учет

Подсистема бухгалтерского учета:

- формирующая данные о затратах и результатах процесса производства для контроля за выполнением планов производства продукции и ее себестоимости
- Обеспечивающая контроль за ходом производственных процессов и их оперативное регулирование в целях повышения эффективности использования производственных ресурсов, роста производительности труда, снижения себестоимости продукции

Этапы планирования производственной деятельности:

- Построение прогноза продаж по каждому продукту на протяжении горизонта планирования
- Укрупнение прогнозов по конкретным продуктам до уровня агрегированного спроса
- Расчет потребности в ресурсах производства (материальных, трудовых, оборудовании), необходимых для обеспечения удовлетворения агрегированного спроса
- Разработка альтернативных схем ресурсного обеспечения для удовлетворения агрегированного спроса
- Выбор варианта ресурсного обеспечения агрегированного спроса из имеющихся альтернатив

Классификация производственных затрат

Объект учета

- Прямые
- Косвенные

Технологический
процесс

- Основные
- Накладные

Состав элементов

- Одноэлементные
- Комплексные

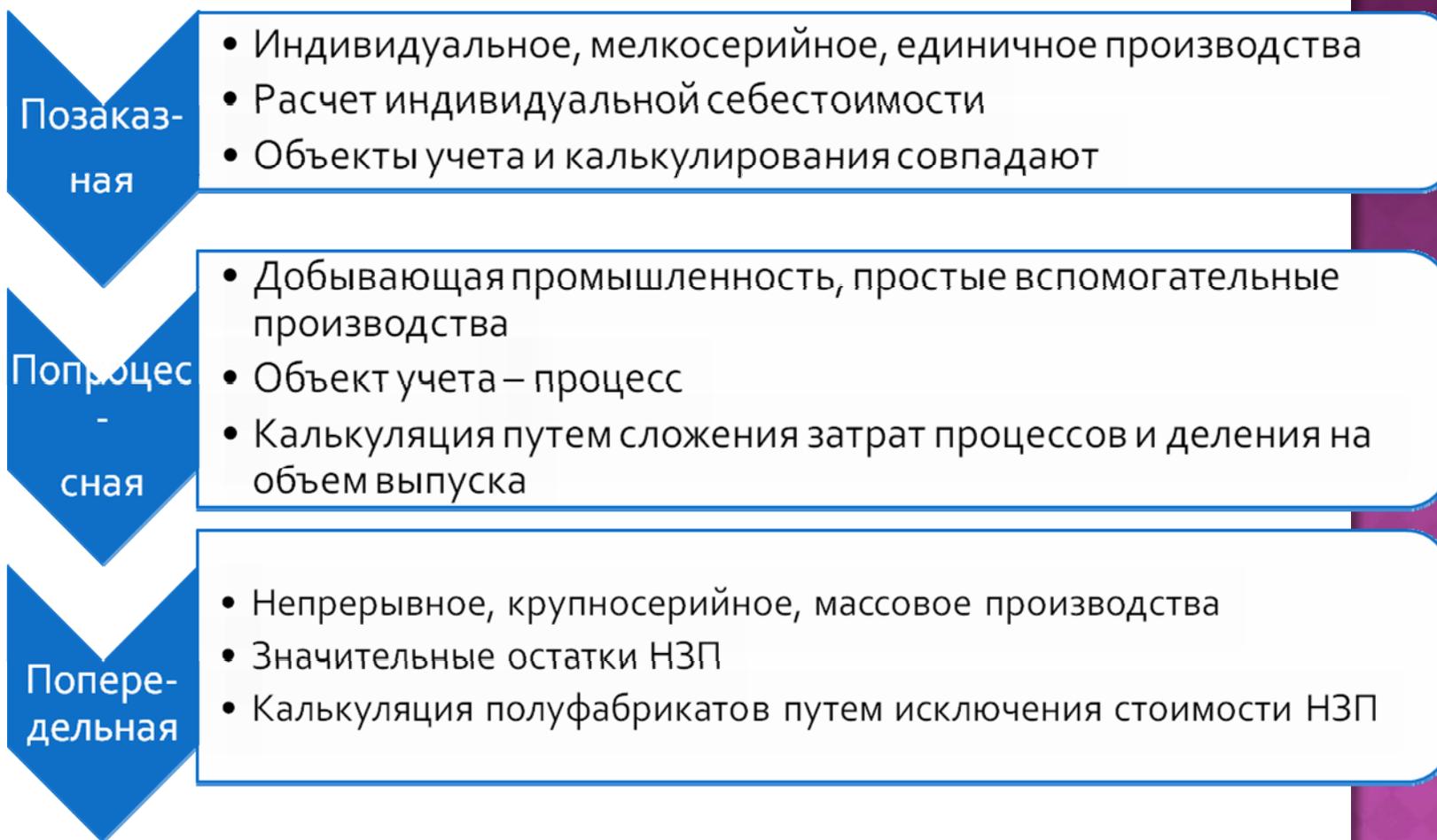
Калькуляция

- **Себестоимость** - денежное выражение затрат на производство и реализацию продукции предприятия
- **Калькулирование** - совокупность приемов аналитического учета затрат на производство и расчетных процедур исчисления себестоимости продукта
- **Калькуляция** - собой способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости продукта

Классификация калькуляций

Период составления	Объект калькулирования	Состав затрат
<ul style="list-style-type: none">• предварительная• последующая	<ul style="list-style-type: none">• Единица продукта• Процесс• Операция• Центр ответственности• МВЗ	<ul style="list-style-type: none">• Полная• Частичная (сокращенная)

Методы калькулирования себестоимости



Производственная МОЩНОСТЬ

- Измеритель
производительности,
характеризует объем
производства при заданном
объеме ресурсов



Виды производственной мощности



УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВО-СБЫТОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ



Задачи управленческого учета коммерческой деятельности:

- ведение оперативного и аналитического учета объектов реализации (товаров, продукции, работ, услуг)
- формирование адекватной информационной основы для принятия управленческих решений по сбыту
- планирование продаж, анализ сбытовых возможностей, составление отчетности по сбыту

Модель аналитического и синтетического учета

- *Формирование групп объектов сбыта для организации их учета по счетам и субсчетам*
- *Разработка номенклатуры продаж на счете 90 «Продажи»*
- *Разработка системы документооборота или иного информационного обеспечения учета продаж*
- *Определение форм внутренней отчетности о продажах*

Виды внутренней отчетности о продажах

Ежедневный отчет о продажах товаров, продукции, работ, услуг

Ежедневный отчет перемещениях товаров и продукции

Периодические отчеты по ликвидности и оборачиваемости в разрезе центров ответственности и ассортиментных групп

Управленческие решения в сфере сбыта



КЛАССИФИКАЦИЯ И ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Лекция 3

Цель лекции

Сформировать представление о видах систем управленческого учета, их особенностях, допущениях, роли в процессе управления



Задачи лекции

- Описать эволюцию систем управленческого учета
- Определить отличия современных от традиционных систем управленческого учета
- Дать характеристику системам управления стоимостью
- Дать характеристику системам управления достижениями

Классификация систем управленческого учета



Цели систем управленческого учета

- отвечать потребностям управления запасами и формировать информацию о затратах по реализованным товарам, необходимую для составления финансовой отчетности
- оценивать затраты по видам деятельности, продуктам, услугам, покупателям для определения их рентабельности и эффективности
- служить организации экономической обратной связи для управления осуществляемыми организацией хозяйственными процессами

Недостатки традиционных систем

- Не соответствуют потребностям современной экономической системы, уровню конкуренции и системам производства
- Формируют искаженную информацию, мешающую принятию адекватных управленческих решений
- Опираются на принципы и методологию финансового учета, не имея собственной
- Концентрируются на внутренних операциях, не уделяя внимания внешним условиям

Исторические подходы к реформированию управленческого учета

традиционный

- Модернизация традиционных систем
- Совершенствование учета затрат

управленческий

- Отрицание финансовых показателей
- Совершенствование оперативного учета и контроля

интеграционный

- Системный подход к использованию финансовых и нефинансовых измерителей
- Анализ сравнительной эффективности
- Собственная информационная среда

Модель развития управленческого учета Р. Каплана



Разобщиенная система

Качество учетных данных	Большое количество ошибок Недостоверное отражение
Внешняя отчетность	Не достоверна
Себестоимость продукции	Не достоверна
Операционный и стратегический контроль	Отсутствует или слаб

Система финансовой отчетности

Качество учетных данных	Адекватное отражение операций Соответствие стандартам учета
Внешняя	Достоверна
Себестоимость продукции	Основана на принципах финансового учета Не соответствует нуждам управления
Операционный и стратегический контроль	Системы обратной связи слабы и не мобильны

Специализированные системы

Качество учетных данных	Раздельные информационные системы для финансового и управленческого учета Связь между ними
Внешняя отчетность	Составляется на основе системы второго уровня Достоверна
Себестоимость продукции	Рассчитывается в управленческом учете Достоверна
Операционный и стратегический контроль	Разобщенные системы контроля Эффективны и адекватны

Интегрированная система

Качество учетных данных	Единая база данных или связанные базы данных управленческого и финансового учета Часто - на основе ERP-
Внешняя отчетность	Составляется по данным интегрированной системы
Себестоимость продукции	Рассчитывается в единой интегрированной системе Расчет точен и достоверен
Операционный и стратегический контроль	Единая система операционного и стратегического контроля

Факторы появления современных систем управленческого учета

- *Изменение масштабов производства и производственной философии*
- *Изменение рыночной парадигмы*
- *Глобализация социальных наук и распространение их влияния на экономические исследования*
- *Развитие международной стандартизации учета*

Классификация современных систем управленческого учета

Рыночное окружение

Ориентированные на внутреннюю среду

Ориентированные на внешнюю среду

Целевая направленность

Системы управления стоимостью

Системы измерения достижений

Системы, ориентированные на внутреннюю среду

- отслеживание связи финансовых показателей развития с нефинансовыми
- приоритет нефинансовых показателей, финансовые рассматриваются как производные от них
- системы управленческого учета этого типа опираются на существующие системы производственного менеджмента и являются обслуживающими по отношению к ним

Системы, ориентированные на внешнюю среду

- Отслеживают внешнюю эффективность
- Конкурентоспособность определяет цели и задачи внутреннего развития
- Рыночная эффективность определяет направление развития компании

Системы управления СТОИМОСТЬЮ



СТОИМОСТЬ КОМПАНИИ

- ЭТО ОЦЕНКА КОМПАНИИ РЫНКОМ



Измерители эффективности

Показатель	Сильные стороны	Слабые стороны
Прибыль	<ul style="list-style-type: none">• Заинтересованность собственников и менеджеров;• Организация простой и действенной системы мотивации;• Легкость вычисления (по данным учета)	Приоритет решений, нацеленных на краткосрочную финансовую максимизацию, над решениями, имеющими стратегическое значение
Доля рынка	Стимул к построению эффективных систем конкуренции	<ul style="list-style-type: none">• Сложность вычисления и невысокая достоверность (внешние данные);• Несбалансированность стратегий;• Не отражает связь между тактикой и стратегией
Размер компании (число сотрудников, выручка)	<ul style="list-style-type: none">• Эффективная система мотивации наемных менеджеров;• Простота и объективность расчета	<ul style="list-style-type: none">• Неэффективный и непрофильный бизнес не исключается из структуры;• Нет прямой связи с долгосрочным процветанием компании

Принципы организации систем управления стоимостью

- Определить объект управления - категории, ведущие к максимизации стоимости
- Определить результат управления и факторы, обеспечивающие его
- Выбрать систему измерителей для факторов и результата
- Разработка новой системы мотивации - делать только то, что приводит к максимизации стоимости компании
- Вовлечь сотрудников и менеджеров всех уровней в достижение целей компании

Измерители стоимости

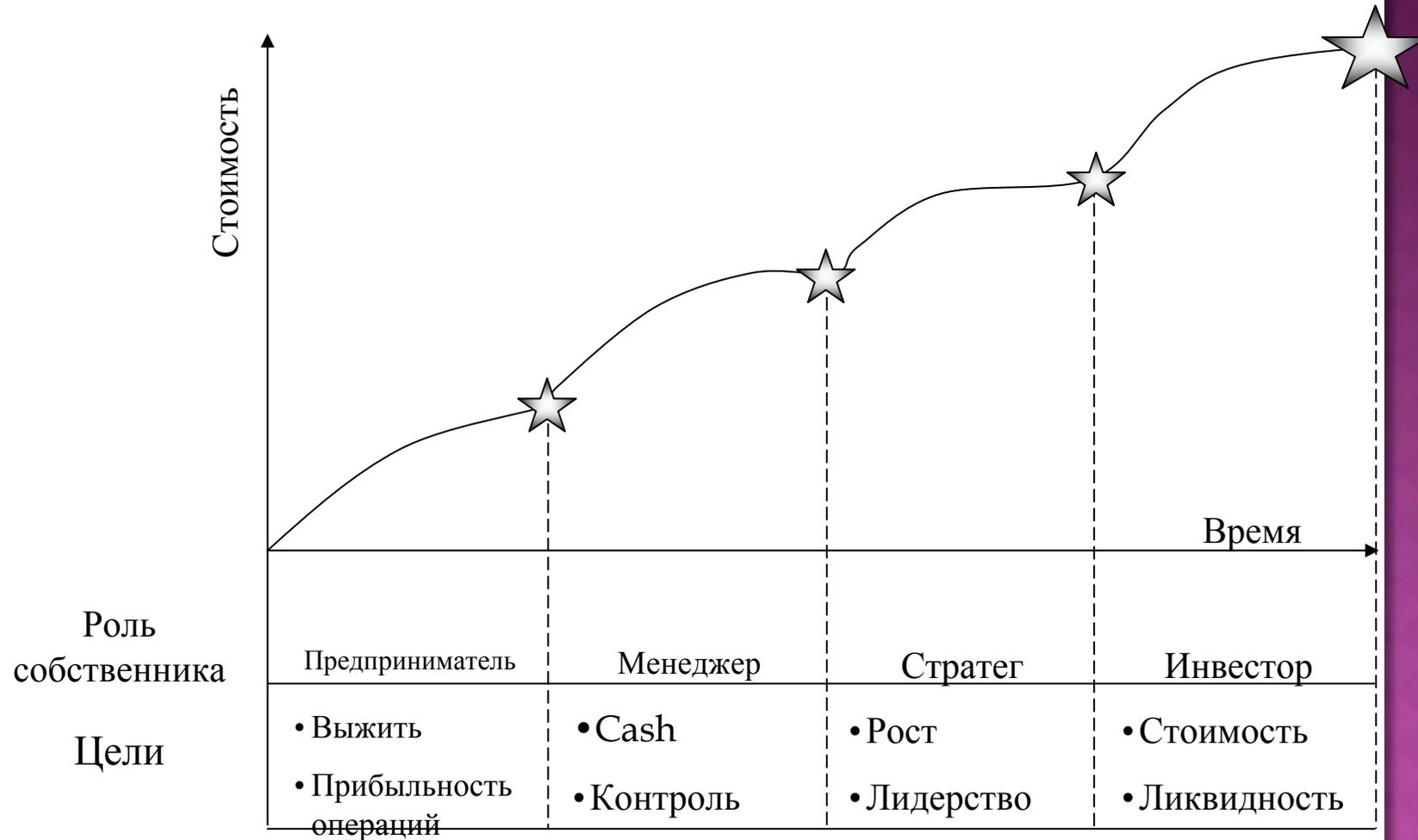
Ключевые показатели эффективности

- Это факторы, ведущие к максимизации стоимости и определяющие эффективность определенных сторон деятельности

Система аналитических показателей

- это набор отдельных, логически взаимосвязанных в цепочку показателей, в которой каждый последующий показатель вытекает из предыдущего и характеризует определенный аспект эффективности деятельности компании

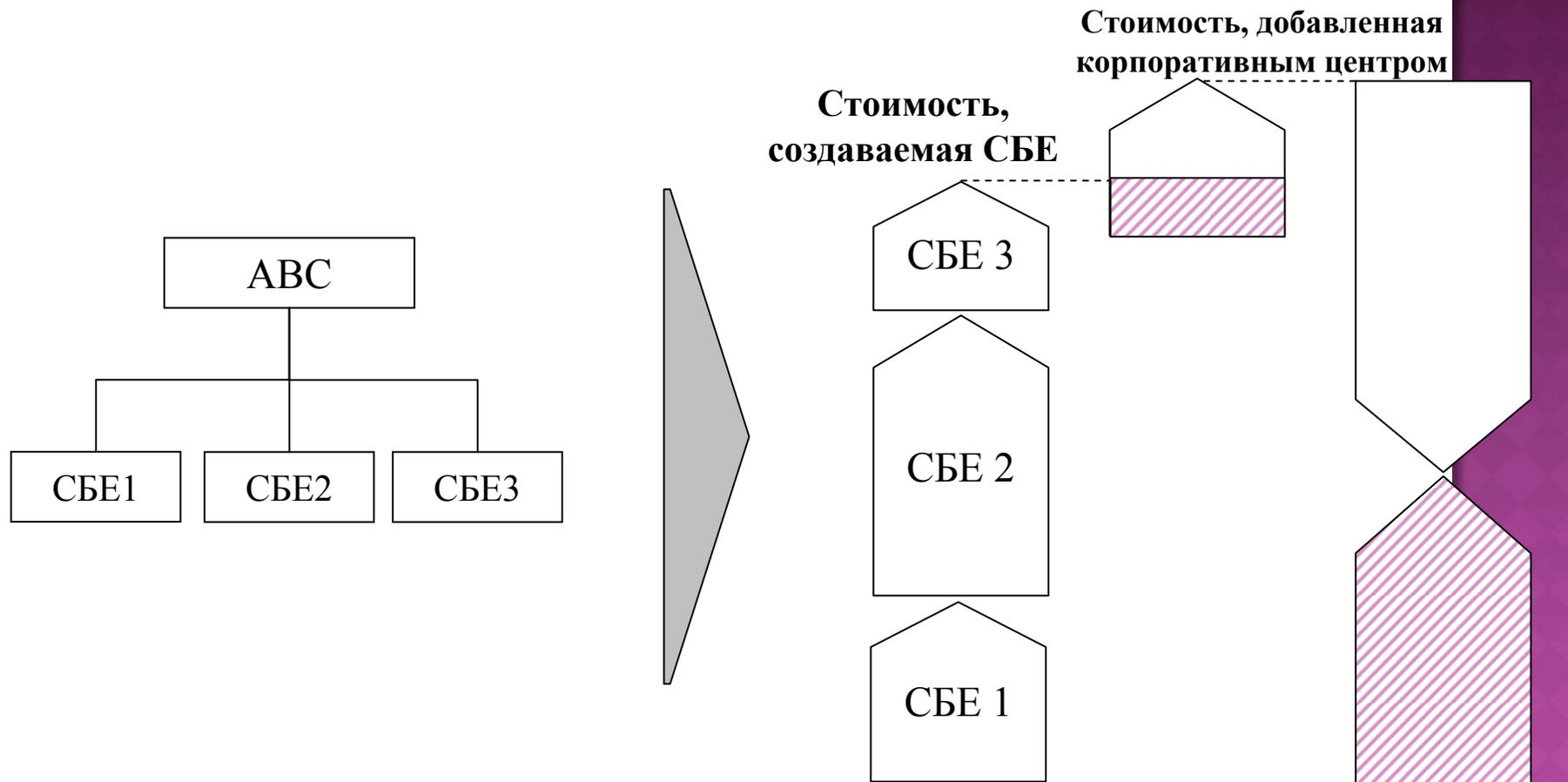
Изменение целей собственника в процессе развития



Альтернативные цели компании

1. Модель экономической стоимости – максимизация стоимости бизнеса.
2. Фокус на удовлетворении определенных заинтересованных групп – определить группу и сфокусировать внимание на ее интересах.
3. Другие цели, отличные от создания стоимости – обеспечение реализации определенной миссии компании.

Стоимость диверсифицированной корпорации определяется стоимостью, создаваемой бизнес-единицами, а также стоимостью, добавляемой корпоративным центром



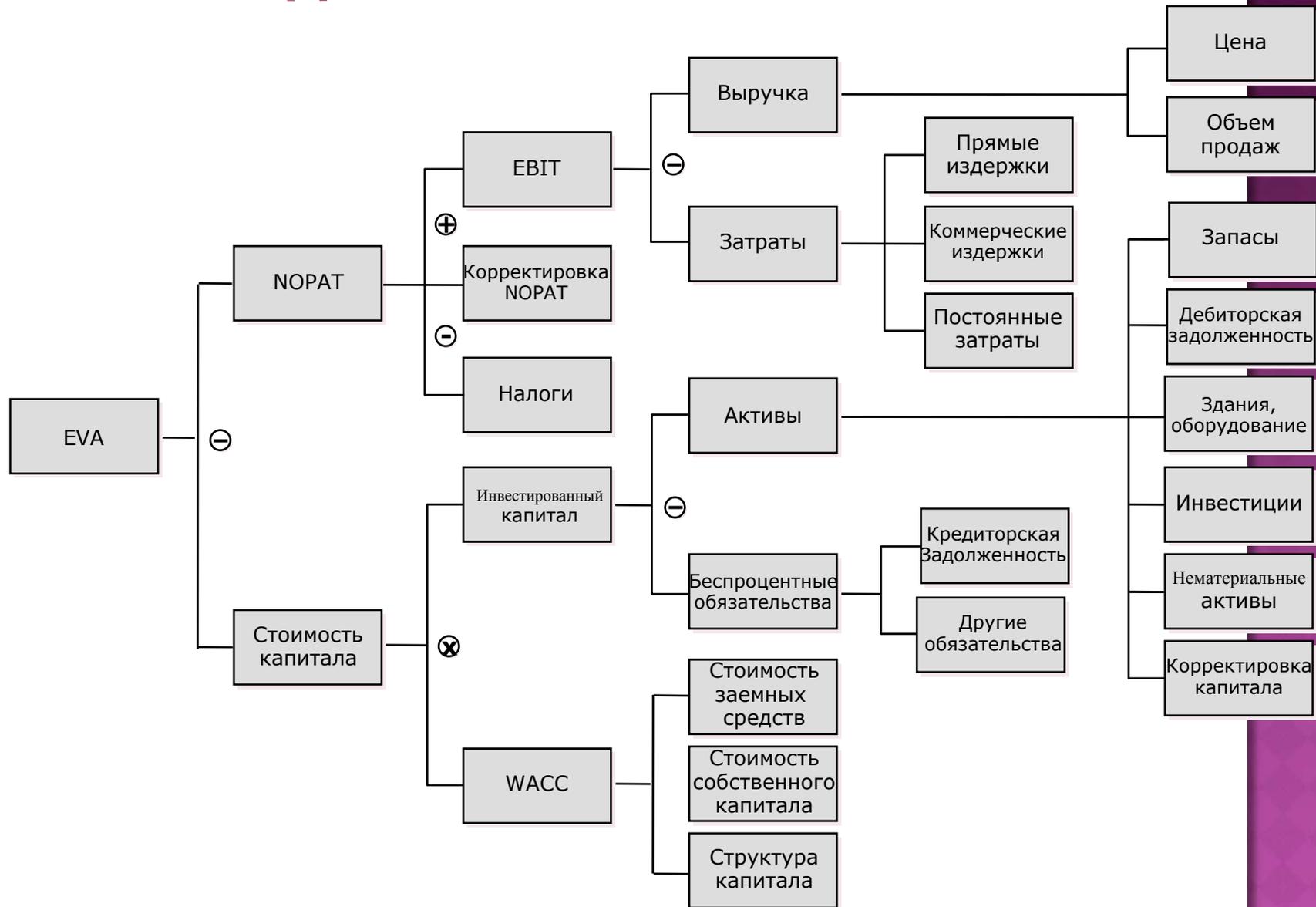
MVA – рыночная добавленная СТОИМОСТЬ

- $MVA = E - E_{bv}$,
- E - рыночная стоимость капитала компании
- E_{bv} - книжная (балансовая) стоимость капитала.
- Актуален как тактический инструмент
- Отражает дисконтированную стоимость всех настоящих и будущих инвестиций компании
- Искажает стратегические задачи развития
- Не дает представления об эффективности стратегии
- Не является мотивационным инструментом

EVA – экономическая добавленная стоимость

- $EVA = NOPAT - WACC \cdot CE$,
- NOPAT - чистая операционная прибыль
- WACC – средневзвешенная стоимость капитала
- CE - инвестированный капитал с элементами собственного капитала
- Показывает создание ценности для акционеров
- Сигнализирует о создании или разрушении ценности
- Модель связи стратегического и финансового менеджмента
- Согласует интересы собственников и менеджеров, основа материального стимулирования

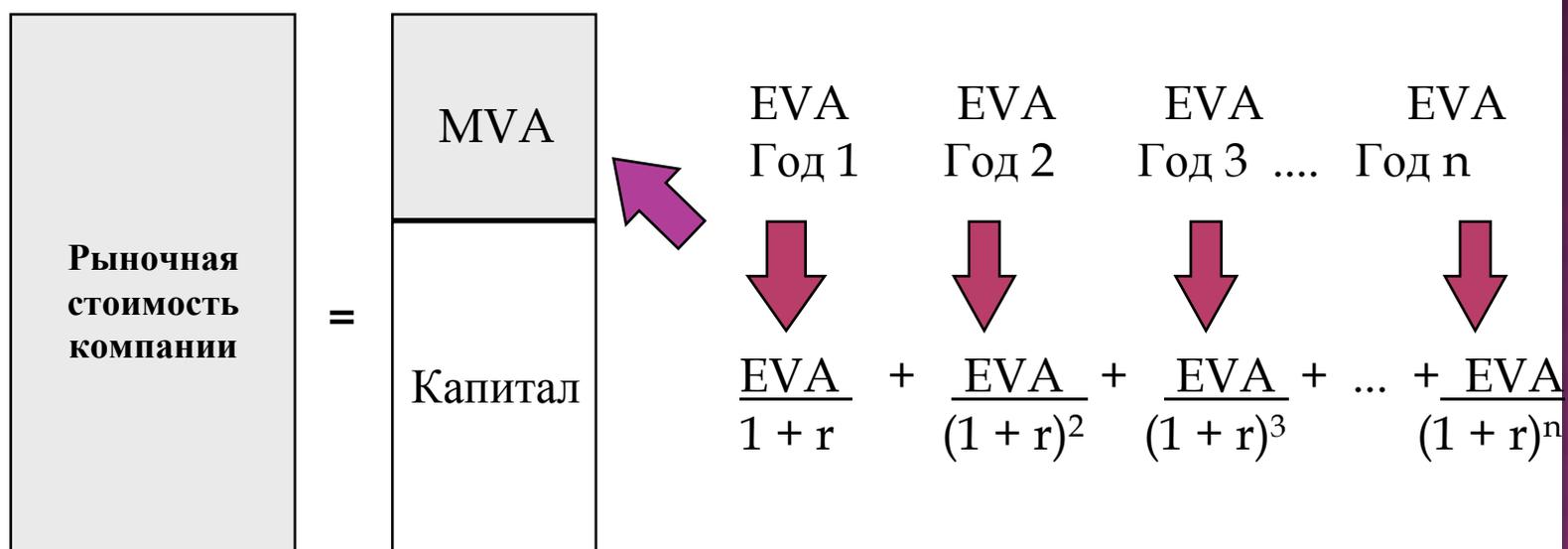
EVA является комплексным показателем деятельности компании



Взаимосвязь EVA и MVA

MVA (Market Value Added) – рыночная добавленная стоимость

EVA (Economical Value Added) – экономическая добавленная стоимость (экономическая прибыль)



RCF (CVA) - остаточный денежный ПОТОК

- $RCF = AOCF - WACC * TA$
- где:
 - AOCF - скорректированный операционный денежный поток
 - WACC - средневзвешенная цена капитала
 - TA - суммарные скорректированные активы.
- Характеризует разность между денежным потоком от стратегической деятельности и денежным потоком от текущей деятельности
- Стратегические инвестиции имеют целью создание новой стоимости
- Нестратегические (вложения в текущую деятельность) - поддержание отдачи от работающих стратегических вложений.
- Цель финансового

SVA - акционерная добавленная СТОИМОСТЬ

- SVA = Текущая стоимость остаточной стоимости - Текущая стоимость стратегических инвестиций.
- Остаточная стоимость = капитализированное изменение NOPAT (чистой прибыли),
- Текущая стоимость стратегических инвестиций = текущей стоимости изменения
- Отражает капитализированное изменение текущей стоимости операционного денежного потока, скорректированное на текущую стоимость инвестиций во внеоборотный и оборотный капитал, вызвавшее данное изменение

Процесс создания стоимости начинается с разработки стратегии



Формирование портфеля бизнесов – основная задача корпоративной стратегии



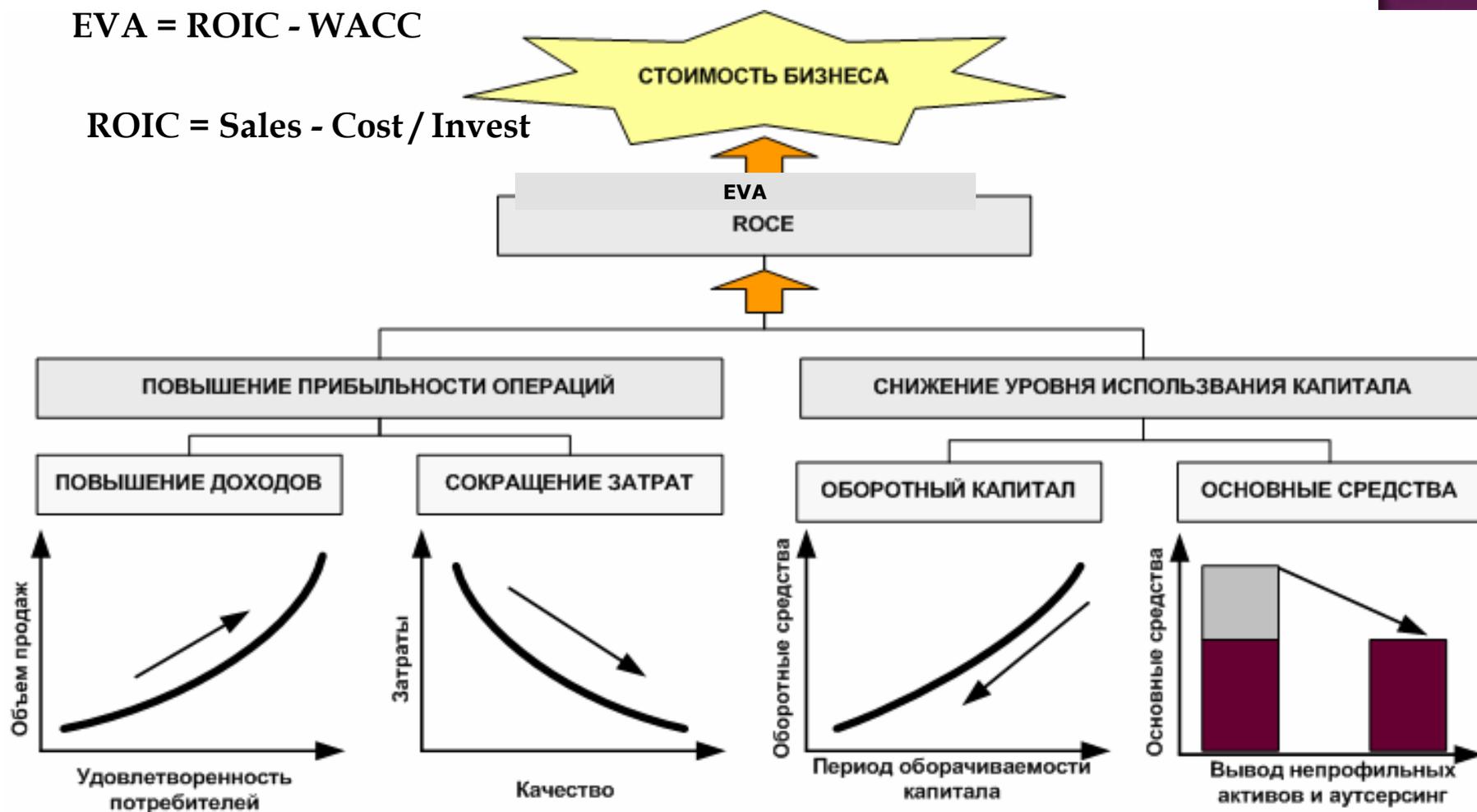
Признаки эффективной корпоративной стратегии

- Корпоративная стратегия содержит ясное представление о том, как корпорация в целом может создавать стоимость
- Корпоративная стратегия является системой взаимодействующих частей, когда успех одного направления может стимулировать успех других направлений
- Корпоративная стратегия позволяет эффективно капитализировать возникающие на рынке новые возможности
- Выгоды участия в бизнесе корпоративного центра должны превышать расходы на него

Управление стоимостью и стратегические приоритеты бизнес-единицы

$$EVA = ROIC - WACC$$

$$ROIC = \text{Sales} - \text{Cost} / \text{Invest}$$



Системы измерения достижений

Система	Оригинальное название	Цель системы	Инструменты системы
1	2	3	4
Комплексный анализ данных	Data Envelopment Analysis	Измерение относительной эффективности подразделений	Линейное программирование, входящие и исходящие факторы в каждом отдельно взятом подразделении
Измерение достижений предприятий сервиса	Performance Measurement in Service Business	Определение типа предприятия исходя из количества показателей (детерминант), определяющих его результативность в каждой сфере	Анализ деятельности предприятия по сферам деятельности, синтез полученных результатов по заданным параметрам в заданной форме отчета
«Бортовое табло»	Tableau de Bord	Предоставление руководителю компании краткой информации о каждом подразделении или предприятии	Сравнение целевых ключевых показателей компании («критических факторов успеха») с целевыми показателями каждого подразделения и фактическими данными об исполнении. Ориентация на единую для всех уровней управления цель. Показатели структурируются в виде «дерева целей».

Системы измерения достижений

<p>«Пирамида достижений»</p>	<p>Performance Pyramid</p>	<p>Оценка деятельности компании и подразделений, сверху- вниз</p>	<p>Представление структуры компании в виде пирамиды по уровням управления и оценка каждого уровня по показателям подконтрольных ему сфер: корпорация - корпоративное видение; бизнес-единицы - финансы и рынок; системы управления бизнесом - удовлетворение клиентов, гибкость, производительность; департаменты, рабочие группы - качество, время доставки, продолжительность циклов, отходы</p>
<p>Квантовое измерение достижений</p>	<p>Quantum Performance Measurement</p>	<p>Модель компании «Артур Андерсен». Нацелена на оптимизацию производительности и предприятия</p>	<p>Основана на существенных показателях («существенных знаках»). Одновременное визуализированное представление информации об организационной структуре, процессах, качестве, затратах и времени. Анализ проводят по уровням организации, процессам, отдельным рабочим группам или работникам</p>
<p>Измерение достижений по версии «Эрнст & Янг»</p>		<p>Проверка соответствия критических факторов успеха компании ее стратегиям</p>	<p>Сегментирование организации по уровням; определение целей каждого уровня; разработка критических факторов успеха для каждого уровня и показателей для их оценки и измерения; проверка соответствия показателей и стратегических заданий</p>

Ключевые идеи систем измерения достижений

- последовательность и качество реализации выбранной стратегии исключительно важны для долгосрочного успеха компании**
- невозможно управлять тем, что нельзя измерить**
- нельзя управлять компанией, ориентируясь только на финансовые показатели**

Суть технологии

**использование связанных между собой
финансовых и нефинансовых показателей
эффективности, достижение целевых
значений по которым приведет к
реализации стратегических задач компании**

**И задачи, и показатели назначаются в 4
перспективах:**

- ***Финансы*** (что компания несет своим собственникам)
- ***Клиенты*** (что компания несет клиентам)
- ***Внутренние бизнес-процессы*** (в каких бизнес-процессах необходимо добиваться улучшения)
- ***Обучение и развитие*** (какие навыки необходимо приобрести персоналу)

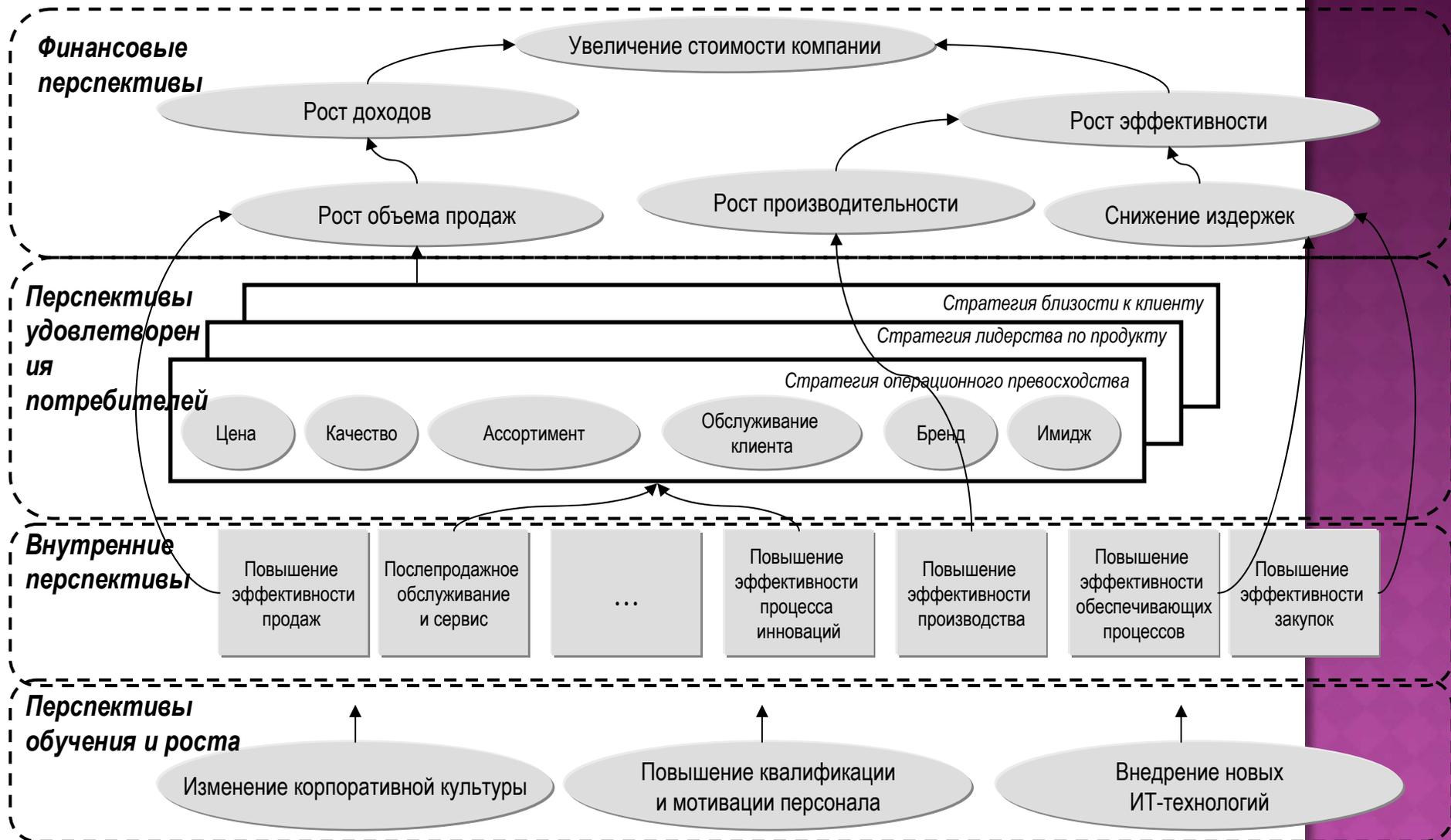
Составляющие ССП

- Карта стратегических задач**
- Карта сбалансированных показателей**
- Процедуры планирования, сбора информации, отслеживания показателей и контроля**

Карта стратегических задач

- **Представляет собой взаимосвязанные долгосрочные цели компании (дерево целей)**
- **Задачи предполагают количественную оценку их достижения**
- **Как правило строится по цепочке: «финансы» - «клиенты» - «внутренние бизнес-процессы» - «обучение и развитие»**

Пример карты стратегических задач

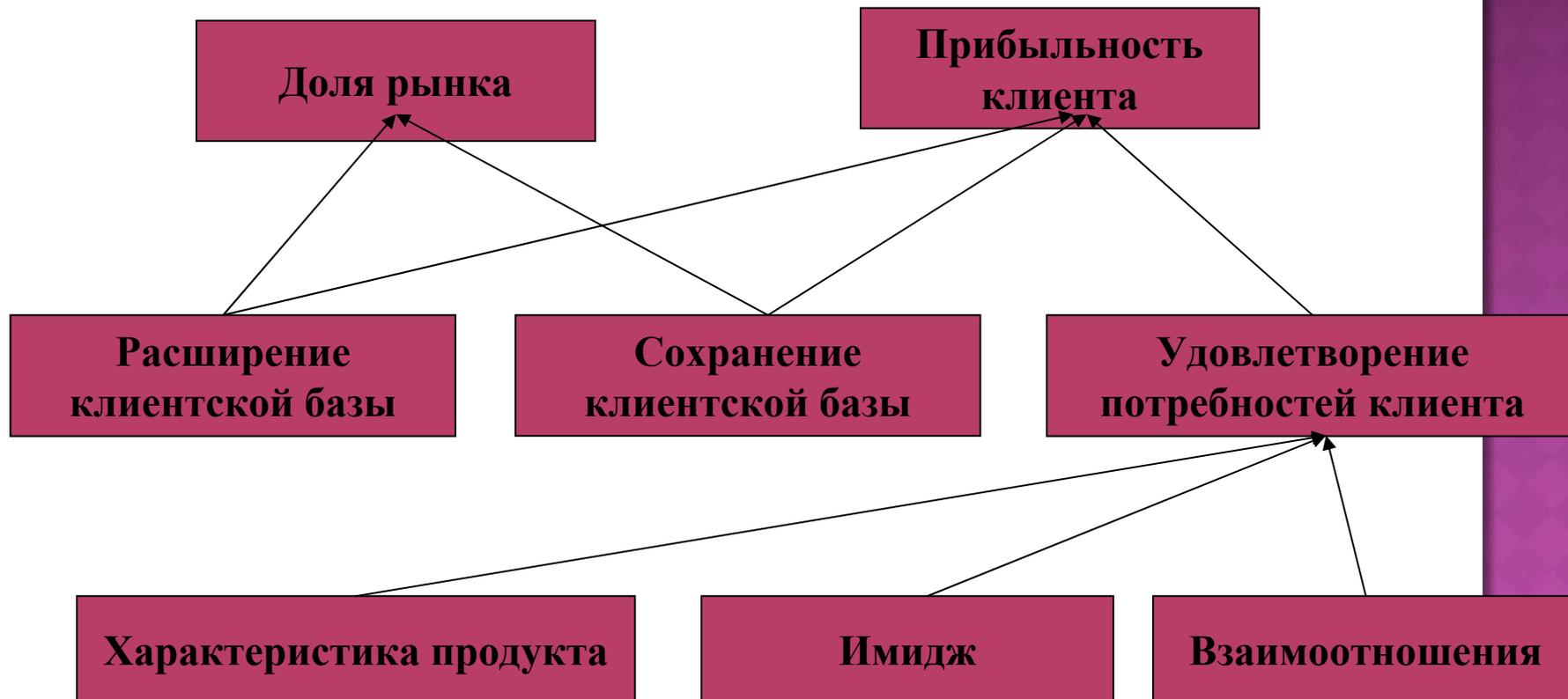


Показатели в перспективе «финансы»

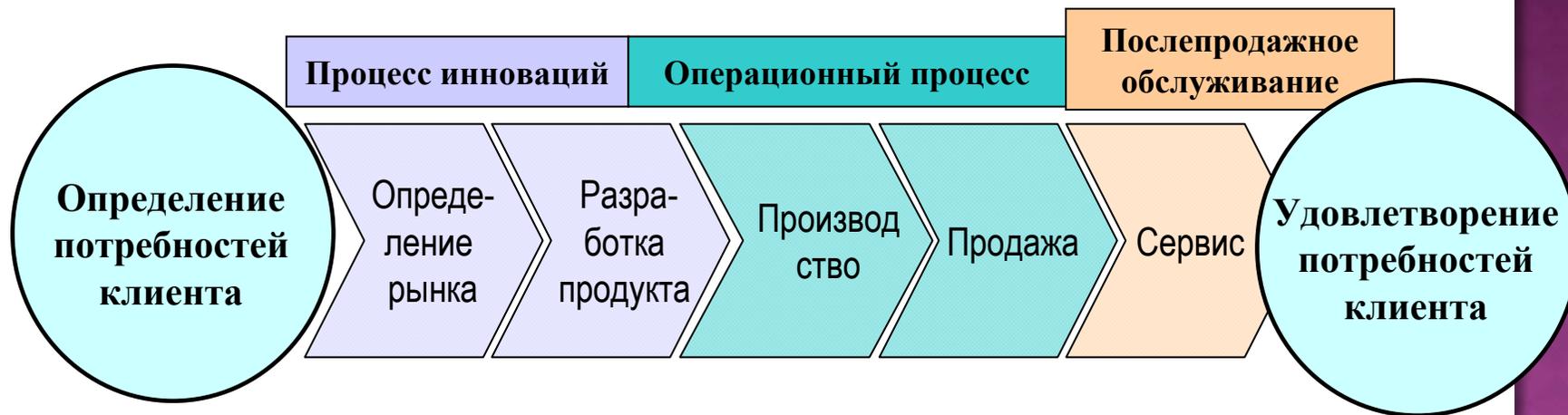
- **Выбор показателей зависит от рыночной стратегии компании**
- **На уровне компании и бизнес-единиц:**
 - **Прибыль**
 - **Доход**
 - **ЕБИТДА, EVA, FCFF и прочее**
 - **Различные показатели рентабельности**
- **На уровне подразделений**
 - **Доход**
 - **Издержки**
 - **Добавленная стоимость**

Показатели в перспективе «клиенты»

- Возможна сегментация клиентов и разные показатели для сегментов
- Универсальные показатели эффективности:



Показатели в перспективе «внутренние бизнес-процессы»



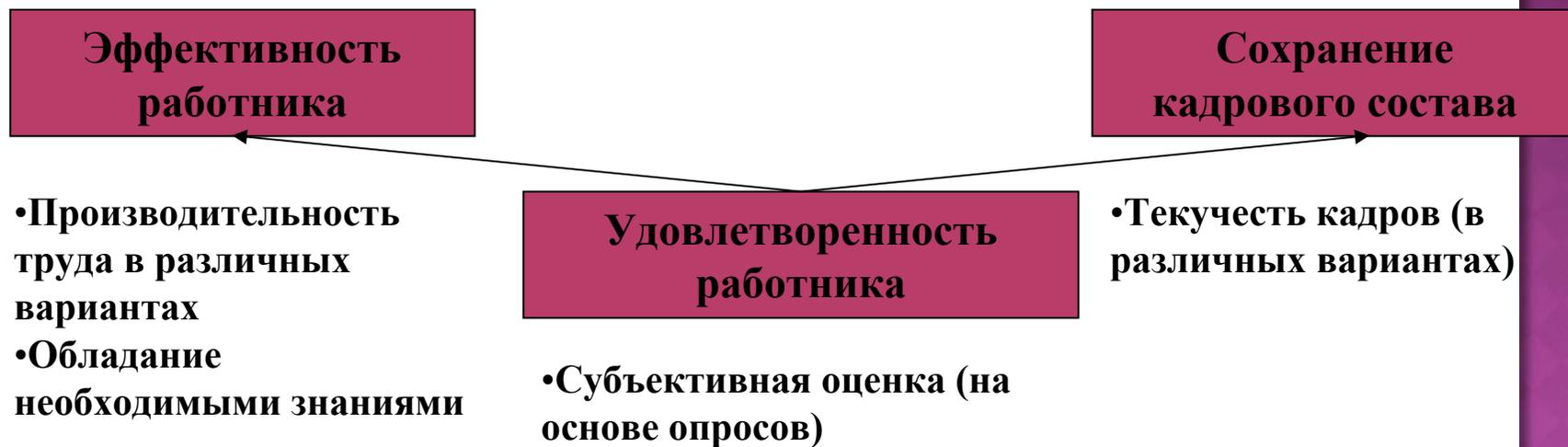
- Процент продаж нового товара
- Продолжительность разработки товара нового поколения
- Период безубыточности разработки
- Рентабельность НИОКР

- Качество процесса (брак на миллион дефектов)
- Эффективность производственного цикла (по времени)
- Издержки

- Скорость реакции
- Удовлетворенность потребителя
- Издержки

Показатели в перспективе «обучение и развитие»

Универсальные показатели эффективности:



ТРАДИЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Лекция 4

Цель лекции

Познакомиться с основными традиционными системами управленческого учета, их ролью в управлении, сферой применения, допущениями, ограничениями, организацией

Задачи лекции

- Изучить систему учета нормативных затрат
- Научится использовать анализ отклонений в управлении предприятием
- Изучить модификации систем учета усеченных затрат
- Научиться применять маржинальный анализ в принятии управленческих решений
- Познакомиться с системой учета по центрам ответственности и ее ролью в контроле и регулировании

Система нормативного учета «Стандарт – кост»

Этапы развития нормативного учета

- Ф. Тейлор: нормативное определение затрат как принцип научного менеджмента (конец XIX)
- Обоснование использования нормативов в учете затрат (Longmuir, 1902, Garry, 1903, Whitmore, 1908)
- Эффективность как производительность. Расчет нормативов по предельным показателям (Х. Эмерсон, 1908-1909)
- Разработка и постановка первой учетной системе, основанной на нормативных затратах (Ч. Гарриссон, 1911)
- Уравнения для анализа отклонений (Ч. Гарриссон, 1918)

Особенности системы стандарт- КОСТ

- наличие норм потребления ресурсов и учетных цен этих ресурсов в процессах деятельности предприятий
- отражение фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонения
- оперативный учет отклонений от норм потребления ресурсов с установлением размера отклонений, мест их возникновения, причин и виновников с целью использования этих данных в управлении
- системный учет изменений норм для проверки обоснованности текущего уровня норм и контроля экономической эффективности организационно-технических мероприятий
- формирование отчетов о возникших затратах с детализацией выявленных отклонений по факторам и виновникам

Различия между системой «стандарт-кост» и отечественным нормативным методом учета затрат

Критерий отличия	Метод «Стандарт-кост»	Нормативный метод учета
Сфера применения	Предприятия различных отраслей	Отрасли промышленности
Цель контроля	Достижение запланированной прибыли	Контроль соответствия фактических затрат нормативным
Стандарты (нормативы)	Способ технологического нормирования. Предельные (недостижимые) нормативы	Способ технологического нормирования. Текущие (действующие) нормативы
Организация учетных работ	Бухгалтерские записи на счетах синтетического учета с отдельным отражением затрат и активов (в нормативной оценке) и отклонений	Документирование отклонений с их последующей систематизацией на счетах аналитического учета и в оперативном учете. Записи в синтетическом учете делают по фактической себестоимости

Нормативные затраты

- *Это* научно обоснованные реалистичные затраты материальных, трудовых, капитальных и финансовых ресурсов в натуральном или стоимостном выражении, необходимые для выпуска продукции, осуществления определенной операции, выполнения работы, оказания услуги в условиях рациональной и эффективной организации производства.

Виды нормативов

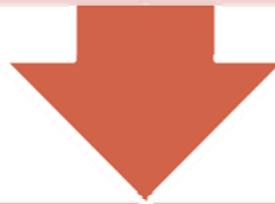
Нормы	Характеристика
Идеальные (теоретические)	нормы для деятельности в идеальных условиях - это минимально возможные издержки в условиях максимально эффективного производственного процесса
Основные (базовые)	постоянные нормы, которые остаются неизменными на протяжении длительного периода времени
Текущие достижимые (реальные)	затраты предприятия в условиях эффективной и рациональной организации производственного процесса: включают нормальный брак, допустимые перерывы в работе, технологические простои

Методы разработки норм

На основе фактических затрат

Отдельные элементы
затрат

по уровню прошлых
периодов



Метод технического анализа

Изучение технологических
операций

Обоснование затрат для
каждой операции

Состав нормативных затрат на производство

- ⊙ нормативное количество прямых материалов
- ⊙ нормативная цена материалов
- ⊙ нормы затрат труда
- ⊙ нормативная ставка оплаты труда
- ⊙ нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов
- ⊙ нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов

Этапы организации нормативного учета

- ◉ *Организация учета по местам возникновения затрат*
- ◉ *Сводный учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции на основе нормативной себестоимости и учетных за период отклонений*
- ◉ *Анализ отклонений*
- ◉ *Управление по отклонениям*

Соотношение плановой и фактической прибыли через отклонения

Сметная (плановая) прибыль	
<i>Увеличивается на суммы</i>	<i>Уменьшается на суммы</i>
1. Положительное отклонение по цене реализации	1. Отрицательное отклонение по цене реализации
2. Положительное отклонение по объему реализации	2. Отрицательное отклонение по объему реализации
3. Экономия по цене материалов	3. Перерасход по цене материалов
4. Экономия по использованию материалов	4. Перерасход по использованию материалов
5. Экономия заработной платы по ставке оплаты	5. Перерасход заработной платы по ставке оплаты
6. Экономия заработной платы по производительности труда	6. Перерасход заработной платы по производительности труда
7. Экономия общепроизводственных расходов по затратам	7. Перерасход общепроизводственных расходов по затратам
8. Экономия общепроизводственных расходов по объему	8. Перерасход общепроизводственных расходов по объему
Фактическая прибыль за отчетный период	

Порядок расчета отклонения

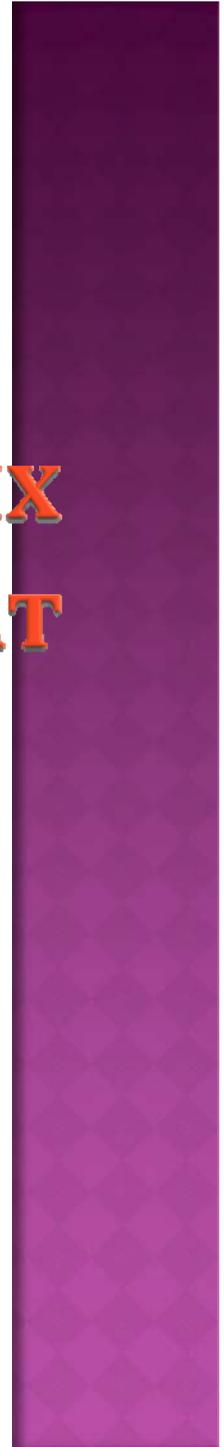
- ◎ **Качественное:**

Кол.Ф, факт (Кач.Ф, факт – Кач.Ф, план)

- ◎ **Количественное:**

Кач.Ф, план (Кол.Ф, факт – Кол.Ф, план)

Системы учета усеченных затрат



Этапы развития идеологии усеченных затрат

- Необходимость разделения затрат на переменные и постоянные (Дж. Кларк, 1923)
- Практическая апробация «блочной» системы учета затрат (К. Руммель, 1934)
- Практика калькуляции себестоимости по прямым затратам (Дж. Харрис, 1936)
- Официальное описание метода «Директ-костинг» Американской ассоциацией бухгалтеров, его распространение (1953)

Классификация систем по полноте учета затрат

Учет полных затрат

- Прямые, косвенные, общепроизводственные затраты включаются в себестоимость
- Торговые и административные относятся к расходам периода

Учет усеченных затрат

- В себестоимость включается часть производственных затрат
- Другая часть производственных затрат, торговые, административные расходы относятся к периодическим

Классический директ-костинг

- В себестоимость включаются прямые затраты
- Косвенные производственные затраты, административные, торговые относятся к расходам периода и уменьшают финансовые результаты

Учет по переменным затратам (верибл-костинг)

- В себестоимость включаются прямые и часть переменных косвенных расходов
- Постоянные косвенные производственные расходы, торговые и административные расходы относятся к расходам периода и относятся на уменьшение финансовых результатов

Учет затрат по коэффициенту МОЩНОСТИ

- ⊙ Прямые и переменные затраты включаются в себестоимость продукции
- ⊙ Постоянные затраты включаются в себестоимость в части полезных затрат (приходящихся на используемые мощности)
- ⊙ Холостые постоянные затраты, административные и торговые расходы признаются расходами периода и уменьшают финансовые результаты

Аналитические возможности системы усеченных затрат: маржинальный анализ

Показатель	Характеристика
Маржинальная прибыль	Разность между выручкой и переменными затратами; показывает часть дохода, предназначенную для покрытия постоянных и периодических расходов
Уровень маржинальной прибыли	Доля маржинальной прибыли в выручке от продаж
Точка безубыточности	Отношение постоянных затрат к уровню маржинальной прибыли. Показывает объем продаж, при котором нет ни прибыли, ни убытка
Кромка безопасности	Превышение (в процентах) реального объема продаж над равновесным. Предел снижения выручки
Точка наличного равновесия	Объем продаж, при котором денежные расходы организации обеспечиваются собственными денежными поступлениями
Целевой объем продаж	Объем, при котором организация получает запланированную чистую прибыль

Учет по центрам ответственности



Учет по центрам ответственности

- Это система управленческого учета и контроля, нацеленная на измерение вклада каждого элемента управленческой структуры (центра ответственности) в общую эффективность компании
- Идея системы сформулирована Дж. Хиггинсом в 1952 г.

Децентрализация управления

- это процесс передачи полномочий по принятию управленческих решений и ответственности за их последствия на уровень сегментов организации

Принципы выделения отчетного сегмента



Особый сегмент рынка



Особый менеджмент



Особый источник происхождения продукции



Особый состав затрат или доходов



Существенная доля финансовых показателей (доходов, расходов) в аналогичном показателе предприятия

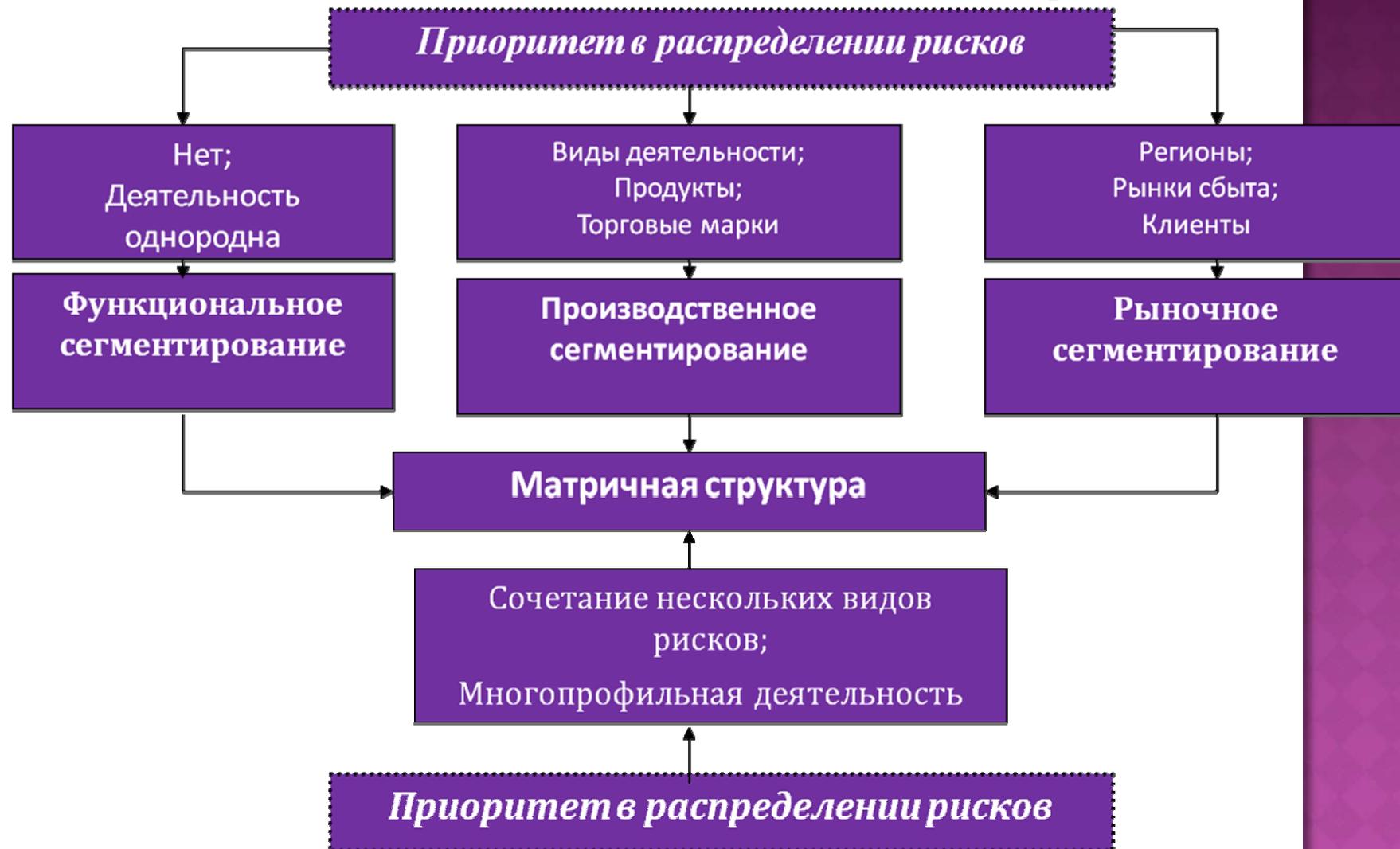


Особая функция

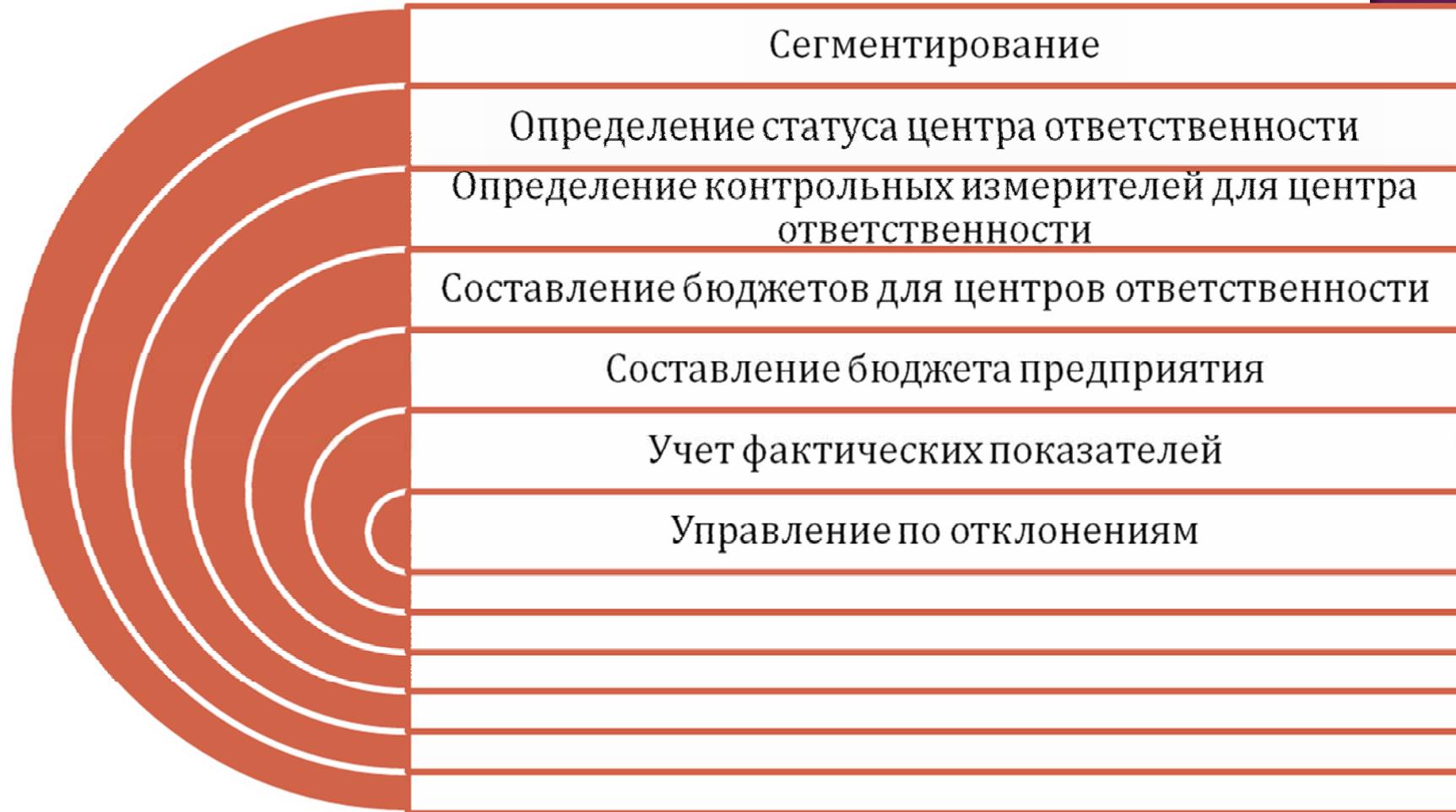


Распределение рисков

Связь сегментирования с рисками



Этапы организации учета по центрам ответственности



Типы центров ответственности

- ◉ **центр затрат** - менеджер несет ответственность и может оказывать влияние только на затраты центра
- ◉ **центр доходов (выручки)** - менеджер несет ответственность и может оказывать влияние только на доходы, получаемые центром
- ◉ **центр прибыли (рентабельности)** - менеджер несет ответственность и может оказывать влияние на затраты и доходы, получаемые центром ответственности
- ◉ **центр инвестиций** - менеджер несет ответственность и может влиять на затраты и доходы центра, а также может принимать решения и несет ответственность по вопросам размещения и использования выделенных ему целевых средств
- ◉ **центр стоимости** - сегмент организации, обладающий стратегическими конкурентными преимуществами, реализация которых позволит приумножить стоимость (ценность) фирмы

Измерение эффективности центра ответственности

- *Исполнительская эффективность* должна отражать качество работы центра ответственности как подразделения
- *Управленческая эффективность* оценивает качество принимаемых руководителем управленческих решений, т.е. оценивает работу руководителя

Требования к ключевым измерителям эффективности центров ответственности

- Измерители текущей эффективности должны быть сбалансированы со стратегией
- Измерители не должны стимулировать менеджеров подразделений к принятию неверных управленческих решений
- Измерители должны быть сбалансированы между собой, т. е. не приводить к принятию противоречивых решений

Трансфертная цена

- ⦿ Это цена внутрифирменной передачи товаров, работ, услуг
- ⦿ Применяется для подсчета условного финансового результата центра ответственности
- ⦿ В основном применяется в системе псевдоцентров прибыли

Методы установления трансфертных цен

- ◉ **Метод рыночных цен.** Трансфертная цена устанавливается на уровне рыночной цены на аналогичные товары, работы, услуги у внешних поставщиков, за вычетом экономии за счет внутреннего характера сделок (реклама, товародвижение)
- ◉ **Метод сметной себестоимости.** Трансфертная цена устанавливается либо на уровне сметной себестоимости (стимулирует к снижению фактических издержек, т.к. только в случае экономии центр получает прибыль), либо на основе сметной себестоимости и установленной надбавки на прибыль
- ◉ **Метод фактической себестоимости.** Трансфертная цена устанавливается либо на уровне фактической себестоимости, либо на уровне фактической себестоимости и надбавки на прибыль

Современные системы управленческого учета

Лекция 5

Цель лекции

Познакомиться с основными современными системами управленческого учета, изучить их принципы, структуру, область применения, роль в системах управления, преимущества перед традиционными системами



Задачи лекции

- Познакомиться с системами производственного контроля
- Изучить особенности организации учета и контроля в теории ограничений
- Изучить системы, ориентированные на внешнюю среду
- Проанализировать преимущества и формы организации учета в пооперационной системе
- Познакомиться с особенностями и принципами стратегического управленческого учета

Система своевременного производства

Разработана в середине 1950-х компанией
Toyota

Входит в среду Continuous Improvement

Является частью систем Lean Production

Базируется на принципах управления
временем и запасами

Организуется цепочка «поставщик –
производство – покупатель»

Управленческий учет в системе своевременного производства

Планирование: баланс денежных потоков
и планов производства

Составление отчетов по качеству,
простоям, излишкам

Калькуляция себестоимости по прямым
материальным затратам

В идеале отсутствуют счета материальных
запасов и готовой продукции

Всеобщий контроль качества



Является системой производственного менеджмента



Нацелена на превентивный контроль качества внутри каждого процесса, а не по окончании производства



Альтернативой является значительное количество запасов на всех этапах производства



Управленческий учет оценивает степень, при которой издержки по контролю качества превышают выгоды от него

Управленческий учет в системе ТQM

- ⦿ Периодические отчеты об отклонениях от параметров качества
- ⦿ Периодические отчеты о затратах по качеству



Типы затрат по качеству в системе TQM: согласованные затраты

- ◎ *Профилактические затраты* - предотвращение производства продуктов или услуг, не соответствующих спецификациям и стандартам качества
- ◎ *Оценочные затраты* - необходимые для проверки соответствия материалов, полуфабрикатов и конечных продуктов установленным критериям качества

Типы затрат по качеству в системе TQM: не

согласованные затраты

- ◎ *Затраты по внутреннему браку* - затраты по материалам и продуктам, не прошедшим контроль качества, понесенные до того, как продукт доставлен покупателю
- ◎ *Затраты по внешнему браку* - затраты по некачественным продуктам, дефекты в которых обнаружены после их отгрузки покупателям (оплата рекламаций, гарантийный ремонт, замена)

Нефинансовые измерители в системе TQM



Кайзен - КОСТИЧЕ



Направлен на решение задачи минимизации издержек в стадии производства



Жизненный цикл производства должен быть длиннее жизненного цикла продукта



Состоит в непрерывном совершенствовании процесса производства на рабочем месте



Организация кайзен-костинга

Постановка кайзен – задачи – общего для предприятия задания по снижению затрат

Детализация кайзен-задачи на целевые ориентиры для локальных групп

Реализация локальных кайзен – программ на трех уровнях:
менеджеров и ИТР;
групп сотрудников (кружки качества);
отдельных сотрудников

Структура кайзен-задачи

- ◉ *Локализация кайзен-задачи по центрам ответственности*
- ◉ *Разработка ключевых измерителей достижения кайзен-задачи*
- ◉ *Определение формы и структуры отчетов по достижению кайзен-задачи*
- ◉ *Модернизация стандартов производства*

Ключевые особенности кайзен-костинга

Встроенный стабилизатор производственного и финансового менеджмента

Функции контроля и мотивационно-регулирующая

Акцент на снижении затрат, а не на точной калькуляции

Групповая, а не индивидуальная ответственность за снижение затрат

Использование финансовых и нефинансовых измерителей эффективности

Теория ограничений

Цель:

сбалансировать
производственные
ресурсы,
подчинить
технологии
задаче
эффективной
эксплуатации
ограничивающего
ресурса

Инструменты:

Устранение избыточных
мощностей путем ликвидации
запасов

Размещение контроля
качества внутри
ограничения

Обеспечение выпуска продукции,
приносящей максимальный доход
на единицу ограничения

Измерители теории ограничений

Показатель	Значение	Особенности измерения
Чистый денежный доход (Through put, T)	Характеризует чистые поступления денежных средств на предприятие за отчетный период.	$T = R - VC$, где: R – денежная выручка от продаж, полученная предприятием за отчетный период; VC – переменные затраты по концепции теории ограничений, включающие: <ul style="list-style-type: none">- прямые материальные затраты по производству продукта, от продаж которого получена денежная выручка;- субконтрактные издержки (передача части функций по исполнению контракта на продажу посредникам);- суммы уплаченных посредникам по контракту на продажу комиссионных вознаграждений;- таможенные пошлины;- расходы по доставке товара покупателю, если они осуществляются силами сторонних организаций

Измерители теории ограничений

<p>Величина и стоимость запасов (Inventory, I)</p>	<p>Характеризует величину средств организации, отвлеченных в создание запасов и не работающих. Запасы – это обязательства компании: средства для их создания окупятся только при реализации</p>	<p>$I = FA + WA$, где: FA – денежные средства, инвестированные в создание внеоборотных активов; WA – денежные средства, отвлеченные в создание оборотных активов (материалы, полуфабрикаты в незавершенном производстве, нереализованные остатки готовой продукции и товаров). При оценке стоимости запасов учитывается только стоимость, уплаченная поставщикам. Затраты, произведенные при обработке и доработке самой организацией, не учитываются, поскольку не увеличивают стоимости внешних обязательств, возникших при формировании запасов.</p>
--	---	--

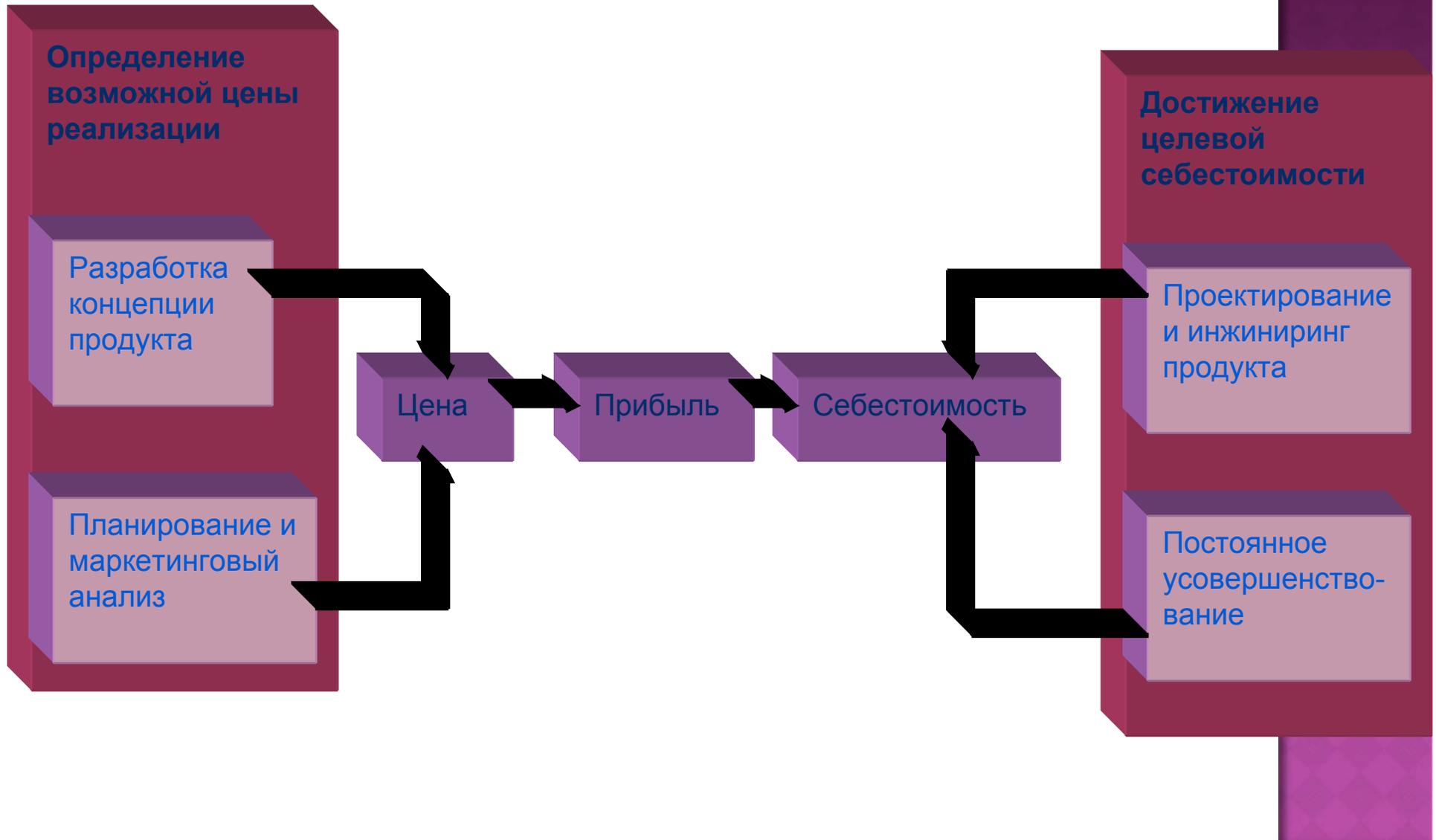
Измерители теории ограничений

<p>Операционные расходы (Operating Expense, OE)</p>	<p>Сумма денежных средств, затраченная организацией при осуществлении основной деятельности, и необходимая для перевода запасов в чистый денежный доход</p>	<p>В состав операционных расходов включаются:</p> <ul style="list-style-type: none">- прямые затраты на оплату труда;- амортизация;- общепроизводственные расходы;- расходы на товародвижение, произведенные силами предприятия;- затраты по доставке, доработке, хранению и обслуживанию запасов, произведенные силами предприятия;- административные расходы. <p>Все операционные расходы в краткосрочном периоде рассматриваются в качестве постоянных затрат</p>
---	---	---

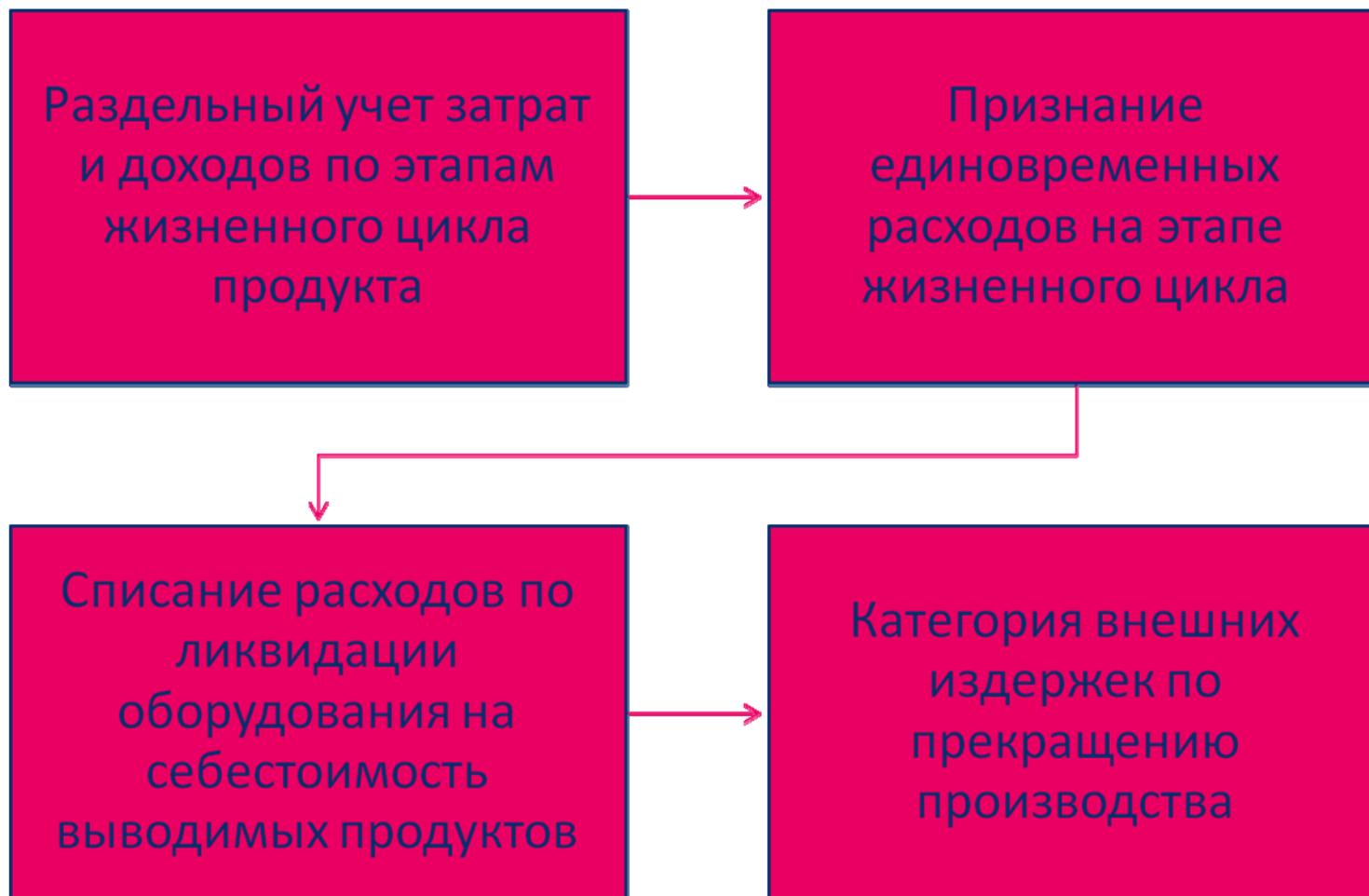
Таргет-костинг

- ◎ **Сущность:** совместная реализация функций маркетинга и проектирования. Продукт - это набор необходимых потребителю рыночных свойств
- ◎ **Цель** - разработка необходимого потребителю продукта с минимальными затратами
- ◎ **Средство достижения:** перепроектирование (реинжиниринг) процессов до момента, пока текущая себестоимость не совпадет с целевой ценой

Реализация таргет-костинга



Учет по этапам жизненного цикла



Стратегический управленческий учет

Собирает, систематизирует и интерпретирует информацию о внутренних показателях и внешнем окружении для выбора стратегии развития компании:

- *Лидерство в издержках*
- *Дифференциация*
- *Фокусирование*



Цепь образования потребительной стоимости



Структурные факторы

Масштаб производства

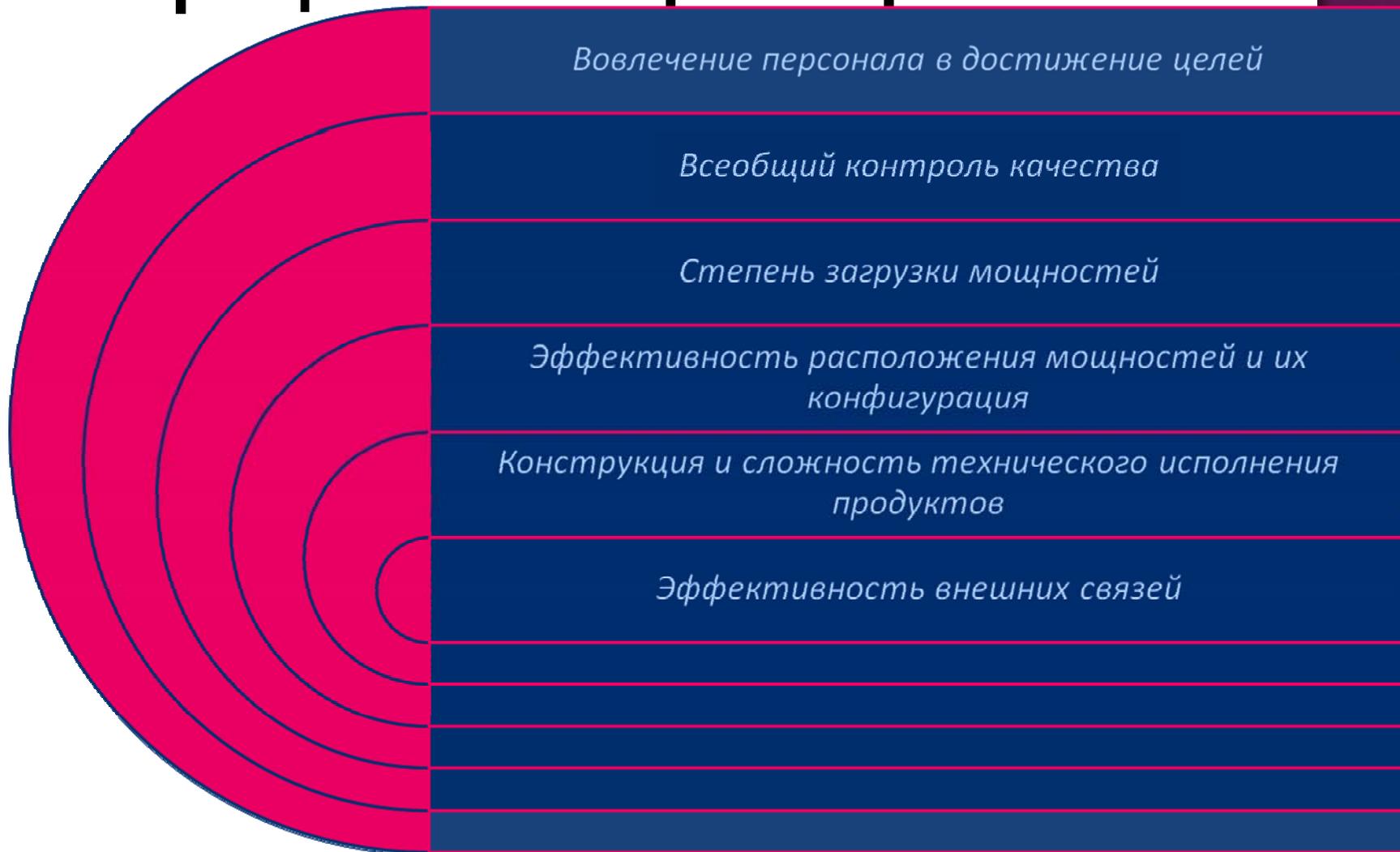
Степень интеграции структурных элементов организации

Опыт компании

Наличие информационных и производственных технологий

Степень диверсификации

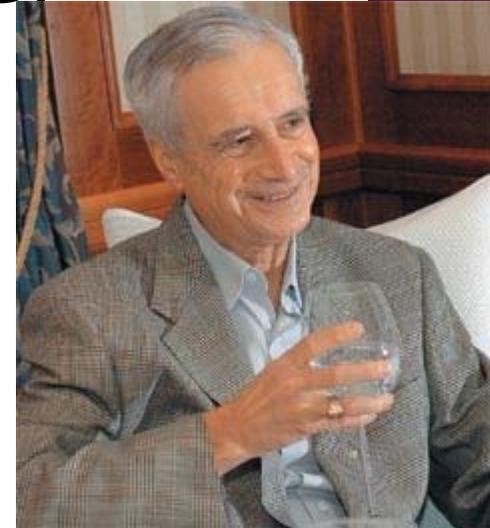
Операционные факторы



Пооперационный учет (**Activity- Based Costing**)

Авторы системы - Р. Каплан, Р.
Купер, Дж. Стаубс

В основе системы - идея об
опосредованной связи затрат и
производства через систему
операций



Концепция связи затрат и операций



Последовательность учетных работ в системе ABC

1. Формирование «экономической карты» предприятия; представление всех ее бизнес-процессов, сегментов и центров в форме схемы взаимосвязанных операций
2. Классификация операций по уровням и видам деятельности
3. Выделение интересующих руководство конечных объектов учета (носителей затрат), их группировка в рамках производственного, сбытового или управленческого сегментов
4. Построение иерархической системы, отражающей связи между операциями различных уровней и объектами учета различных сегментов
5. Группировка операций по местам возникновения затрат (МВЗ), центрам затрат (ЦЗ), центрам ответственности (ЦО), которыми они осуществляются
6. Отражение расхода ресурсов по МВЗ, ЦЗ и ЦО, их перегруппировка по операциям
7. Определение затрат по операции как стоимостной оценки ресурсов, использованных в отчетном периоде при ее выполнении
8. Выбор базы распределения (фактора затрат) для отнесения затрат по операции на объекты учета, для которых выполнялась операция
9. Расчет ставки распределения затрат
10. Расчет суммы затрат по операции, относимых на объект учета