

На правах рукописи

ББК 65.053

М 91

Мусихин Арсений Михайлович

**ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
И АНАЛИЗА БИЗНЕС-ЕДИНИЦ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2003

Работа выполнена на кафедре «Экономический анализ и аудит» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации

Научный руководитель: - доктор экономических наук, профессор
Мельник Маргарита Викторовна

Официальные оппоненты: - доктор экономических наук, профессор
Николаева Светлана Алексеевна
- кандидат экономических наук, доцент
Николаева Ольга Евгеньевна

Ведущая организация: Всероссийский заочный финансово-экономический институт

Защита состоится «16» октября 2003 года в 10⁰⁰ часов на заседании
Диссертационного совета Д 505.001.03 в Финансовой академии при
Правительстве Российской Федерации
по адресу: 125468, Москва, Ленинградский пр., д. 55, комн. 338.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Финансовой академии при
Правительстве Российской Федерации

Автореферат разослан «15» сентября 2003 года

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук, профессор



Воропаева Т.В.

2003-А
14089

I. Общая характеристика работы

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена уровнем развития рыночных отношений в Российской Федерации и необходимостью адаптации методики и практики управленческого учета и анализа к новым условиям функционирования субъектов хозяйствования, их производственно-управленческой структуре и экономическому механизму управления.

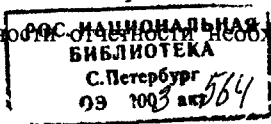
Активные изменения, которые происходят в системе управления экономикой в России, потребовали серьезного реформирования системы учета и анализа как основного метода обоснования управленческих решений.

Совершенствование методики управленческого учета и анализа особенно актуально в связи с формированием новых организационно-управленческих структур, расширением хозяйственной самостоятельности субъектов и с увеличением разнообразия принимаемых управленческих решений.

Рыночная ориентированность современных структур производства и управления требует учета новых факторов, что связано, в частности, с появлением обособленных бизнес-единиц, имеющих собственные цели, ориентированных на определенные рынки и клиентов, несущих ответственность за эффективность использования ресурсов и финансовые результаты.

В такой ситуации каждая бизнес-единица, имеющая производственно-техническую обособленность и экономическую самостоятельность, является специфическим объектом управленческого учета и анализа.

Еще в 1998 году Правительство РФ утвердило «Программу реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», что потребовало, в первую очередь, совершенствования системы бухгалтерского учета и порядка составления отчетности. Однако для обеспечения достоверности информации необходимо



развитие управленческого учета и анализа, адекватных новым условиям хозяйствования, что определяет актуальность исследуемой проблемы.

В России проблемы организации управленческого учета (который часто идентифицировали с производственным) традиционно разрабатывались при изучении проблем хозяйственного расчета. В годы экономических реформ, когда термин «управленческий учет» и «управленческий анализ» вошел в терминологию экономического управления, в отечественной научной и методической литературе стали подробно рассматриваться вопросы организации учета по центрам ответственности. Однако серьезные изменения в организационно-правовых формах предприятий и системах управления требуют более широкой постановки вопроса совершенствования системы современного управленческого учета и анализа бизнес-единиц. Этот аспект остался за рамками исследований, что определяет актуальность данного направления разработки методики управленческого учета и анализа.

Степень разработанности проблемы. Анализ научных и методических материалов по тематике управленческого учета и анализа известных отечественных и зарубежных ученых-экономистов показал, что в публикациях детально исследованы объекты управленческого учета и анализа, его принципы и функции, метод и способы организации, а также системы управленческой отчетности и элементы управленческого контроля.

Вопросы управленческого учета и анализа наиболее подробно рассмотрены в работах отечественных ученых: А.С. Бакаева, П.С. Безруких, Ф.П. Васина, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, Г.Ю. Касьяновой, Кизилова А.Н., Н.П. Кондракова, И.Г. Кондратовой, А.Ш. Маргулиса, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и др. и зарубежных ученых: А. Апчерч, Ф. Вуда, К. Друри, Б. Нидлза, Б. Райана, Т. Скоуна, Ч.Т. Хорнгрена, К. Уорда, Р. Энтони и др.

В отечественной литературе глубоко проработаны вопросы производственного учета, нормативного учета, учета по центрам

ответственности и внутрихозяйственного расчета, однако их направленность требует переориентации на рыночные условия деятельности предприятий. Особо следует отметить, что многие специалисты подчеркивают отраслевую специфику организации управленческого учета и анализа.

Понимая значимость этих работ, представляется, что в настоящее время целесообразно прежде всего разработать методику постановки управленческого учета и анализа бизнес-единиц и на этой основе раскрыть их отраслевую специфику.

В целях изучения разработанности выбранной темы был проведен обзор ранее защищенных диссертаций по управленческому учету, который выявил, что большинство исследований в этой области имеет отраслевую направленность и не учитывают степени хозяйственной самостоятельности подразделений.

Цель исследования заключается в разработке методики управленческого учета и анализа бизнес-единиц с учетом их организационно-технических характеристик и уровня экономической самостоятельности.

В соответствии с выбранной целью в диссертации были поставлены и решены следующие **основные задачи**:

- раскрыты дополнительные требования к управленческому учету и анализу в бизнес-единицах, деятельность которых характеризуется повышенными коммерческими и финансовыми рисками;
- обоснованы факторы, влияющие на выбор методов, форм организации управленческого учета и анализа в бизнес-единицах;
- систематизированы подходы к организации управленческого учета и анализа в бизнес-единицах с различными технологическими процессами и степенью хозяйственной самостоятельности;
- определены качественные критерии оценки состояния системы управленческого учета и анализа на предприятии;
- предложены формы организации управленческого учета и анализа для бизнес-единиц разного типа.

Объектом исследования является система управленческого учета и анализа в бизнес-единицах российских предприятий.

Предмет исследования – характеристики бизнес-процессов и их влияние на организацию системы управленческого учета и анализа в бизнес-единицах.

Информационную базу исследования составили действующие принципы, правила и методологические положения по организации бухгалтерского учета и экономического анализа, принятые в Российской Федерации, требования, вытекающие из законодательных и нормативных документов, а также теоретические разработки отечественных и зарубежных исследователей в области управленческого учета и анализа.

Методологической и теоретической основой исследования послужило использование исторического, логического подхода, а также современного научного инструментария – классификации, типологической группировки, эмпирического тестирования, анализа, аналитических таблиц, графического метода.

Работа выполнена в соответствии с п. 1.4 – «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Научная новизна исследования заключается в разработке научно-методического аппарата системы управленческого учета и анализа бизнес-единиц современных субъектов хозяйствования, функционирующих в условиях рыночной экономики.

Элементы научной новизны содержат следующие положения исследования:

.. - обоснованы факторы и условия, определяющие постановку системы управленческого учета и анализа, включая тип бизнес-процесса, систему организации управления и производства на предприятии, особенности производства готовой продукции (работ, услуг), состав клиентов, рынков сбыта, и раскрыто их влияние на организацию управленческого учета и анализа

бизнес-единиц разного типа, степень децентрализации системы управления, методы калькулирования готовой продукции и систему трансфертного ценообразования;

- проведена классификация бизнес-единиц, в результате которой предложено выделение профит-центров, центров затрат, центров инвестиций и венчур-центров и соответствующих им бизнес-процессов: основных, обеспечения и управления, и раскрыты их отличительные характеристики;

- разработана система основных показателей оценки деятельности бизнес-единиц и методов управленческого анализа для профит-центров – размер получаемой прибыли, соответствие фактического уровня прибыли плановому (анализ затрат на 1 рубль продукции, анализ прибыльности и рентабельности); для центров затрат – выполнение смет затрат (анализ затрат по местам формирования и центрам ответственности, оперативный анализ отклонений в затратах на производство по нормативному методу); для центров инвестиций – уровень прибыли на вложенный капитал (расчет срока окупаемости инвестиций, внутренней нормы рентабельности); для венчур-центров – выполнение плана выхода проекта на заданный уровень рентабельности (анализ безубыточности производства, анализ выполнения бизнес-плана);

- определены критерии оценки состояния управленческого учета и анализа на предприятии, которые включают: соответствие классификации затрат существующим бизнес-процессам на предприятии; соответствие полномочий руководителей подразделений внутренней нормативной документации по центрам ответственности; правильность использования утвержденной системы трансфертного ценообразования; целесообразность выделения профит-центров с учетом особенностей производства готовой продукции (услуг); целесообразность используемого метода калькулирования себестоимости готовой продукции (услуг);

- предложен вариант системы управленческого учета и анализа для бизнес-единиц, выполняющих основные бизнес-процессы на предприятии с

массовым характером производства (цементная промышленность) и на предприятии с единичным характером производства (услуги), а также для бизнес-единиц, выполняющих бизнес-процессы обеспечения производства.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что оно выявило зависимость постановки системы управленческого учета и анализа от типа бизнес-процессов, структуры управления и производства предприятия, особенностей производства готовой продукции (работ, услуг), клиентов и рынков сбыта готовой продукции (услуг), что позволило сформировать специфические подходы к постановке управленческого учета и анализа в бизнес-единицах разного типа.

Основные положения и выводы, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы при разработке мероприятий по совершенствованию методологии и методики управленческого учета и анализа в России.

Практическая значимость исследования состоит в том, что полученные результаты могут быть применены в организации управленческого учета и анализа предприятиями, имеющими в своей структуре бизнес-единицы. Практическую значимость имеют:

- система критериев оценки состояния управленческого учета и анализа на предприятии;
- методика тестирования системы управленческого учета и анализа на предприятии;
- методы обеспечения соответствия системы управленческого учета и анализа объективным условиям функционирования бизнес-единиц и ожиданиям менеджеров.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались и получили одобрительную оценку на научно-методических семинарах и всероссийской научно-практической конференции «Современный финансовый рынок РФ», февраль 2003 г., г. Пермь.

Отдельные положения и выводы диссертационной работы нашли применение в учебном процессе Финансовой академии при Правительстве РФ и

используются в рамках специальных курсов: «Управленческий учет», «Контроллинг».

Практические положения диссертации прошли апробацию на промышленном предприятии по производству цемента – ОАО «Липецкцемент», а также на предприятии, оказывающем услуги по техническому обслуживанию комплекса производственных и административных зданий и сооружений – ЗАО «Инжгаз». Целесообразность практического применения полученных решений постановки системы управленческого учета и анализа в бизнес-единицах подтверждена при помощи тестирования специалистов промышленных предприятий, на которых автор участвовал в проведении аудиторских проверок и постановке управленческого учета.

Результаты исследования использованы при разработке внутрифирменного стандарта «Постановка системы управленческого учета и анализа» в консалтинговом подразделении аудиторской фирмы.

По теме диссертации опубликовано всего 4 статьи общим объемом 1,6 п.л. (все публикации принадлежат лично автору).

Структура диссертационной работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения по результатам исследования, списка использованной литературы, включающего 184 позиции, и 29 приложений; текст работы включает 10 рисунков и схем, 39 таблиц. Структура диссертационной работы представлена в табл. 1.

Таблица 1

Структура диссертационной работы

Наименование глав	Наименование параграфов	Количество		
		Таблиц	Рисунков	Приложений
1	2	3	4	5
Введение				
Глава 1. Методические подходы к постановке системы управленческого учета и анализа	1.1. Цели и задачи управленческого учета и анализа в условиях рыночной экономики	3	1	-

Продолжение табл. 1

1	2	3	4	5
	1.2. Управленческий учет и анализ как информационная основа в процессе принятия управленческих решений	–	1	–
	1.3. Факторы, определяющие выбор системы управленческого учета и анализа на предприятии	1	1	1
Глава 2. Анализ состояния управленческого учета и анализа на предприятии	2.1. Критерии оценки состояния управленческого учета и анализа на предприятии	1	–	–
	2.2. Анализ состояния управленческого учета и анализа на предприятии цементной промышленности (на примере ОАО «Липецкцемент»)	9	4	6
	2.3. Особенности управленческого учета и анализа на предприятии сервиса (на примере ЗАО «Инжгаз»)	9	2	9
Глава 3. Методика постановки системы управленческого учета и анализа в бизнес-единицах	3.1. Особенности управленческого учета и анализа в бизнес-единицах, выполняющих основные бизнес-процессы в массовом производстве	7	1	10
	3.2. Особенности управленческого учета и анализа в бизнес-единицах, выполняющих основные бизнес-процессы в единичном производстве	7	–	–
	3.3. Организация управленческого учета и анализа в бизнес-единицах, выполняющих бизнес-процессы обеспечения	2	–	3
Заключение				
Список использованной литературы				
Приложения				

II. Основное содержание исследования

Реализация поставленной цели и задач потребовала разработки четырех основных групп проблем.

Первая группа проблем связана с определением роли управленческого учета и анализа в процессе принятия управленческих решений и обеспечением повышения эффективности управления предприятием, включая подходы к пониманию управленческого учета, взаимосвязь управленческого учета с

бухгалтерским, финансовым, производственным, оперативным учетом, управленческим анализом и контроллингом.

Сравнительный анализ позиций авторов по вопросам управленческого учета показал, что общепринятого и всеобъемлющего понятия управленческого учета на сегодняшний день не сложилось. Отечественные и зарубежные ученые дают различные понятия управленческого учета, которые несут в себе существенные особенности.

Одни авторы управленческий учет отождествляют с бухгалтерским, другие считают управленческий учет частью информационной системы предприятия, цель которой – обеспечение руководства информацией для принятия решений и планирования деятельности, третьи определяют управленческий учет как интегрированную систему учета и управления хозяйственной деятельностью предприятия.

Наиболее полная группировка мнений по вопросам управленческого учета, на наш взгляд, представлена Н.Д. Врублевским (табл.2).

Таблица 2

Основные подходы к определению управленческого учета

№ п/п	Содержание определения	Авторы, придерживающиеся данной точки зрения
1	2	3
1	Управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, используемая для управления и контроля за хозяйственной деятельностью организации. Подсистема ограничена рамками одной организации.	А.Д. Шеремет, Н.П. Кондраков, С.М. Шалигузов, О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова
2	Управленческий учет – это интегрированная система сбора информации для планирования, нормирования, бюджетирования затрат и доходов, их контроля и анализа в целях управления и развития организации.	Т.П. Карпова, В.Б. Ивашкевич
3	Управленческий учет – это производственный учет, или учет затрат на производство готовой продукции и калькулирование себестоимости продукции.	П.С. Беаруких, С.А. Стуков, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер
4	Управленческий учет – это новая комплексная отрасль знаний, объединяющая несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ и др.	В.Ф. Палий, В.В. Палий, Р.В. Вил

На наш взгляд, справедливо подойти к определению современного управленческого учета более широко. Он в современных условиях выходит за

рамки системы бухгалтерского учета и устанавливает новые взаимосвязи с другими экономическими науками, прежде всего – с управленческим анализом, который на основе данных управленческого учета является универсальной технологией принятия управленческих решений. При этом управленческий учет выполняет функцию подготовки информации для системы управленческого анализа, где эта информация обрабатывается и передается руководству.

Управленческий анализ, таким образом, является завершающим элементом обратной связи между субъектом и объектом управления, дающим возможность своевременно корректировать ранее принятые решения и всесторонне обосновывать принимаемые решения. Интегрированная система управленческого учета и анализа связывает основные функции управления: планирование, организацию, контроль и регулирование. Это своего рода информационный центр административного и функционального взаимодействия различных служб предприятия: производственных подразделений, службы снабжения, службы сбыта, вспомогательных служб, юридической, финансовой, планово-экономической служб, бухгалтерии и др., что возлагает на управленческий анализ важную задачу подготовки информации, направленной на координацию подразделений организации.

Место и роль управленческого учета и анализа в системе управления показана на рис. 1.

Широта охвата объектов управленческого учета и анализа, безусловно, позволяет комплексно подойти к анализу хозяйственной деятельности предприятия. Одним из крупных и важнейших элементов системы управленческого учета и анализа является управление затратами, которому в настоящей диссертации уделено особое внимание: рассмотрена система показателей и классификация затрат на производство; анализ затрат с целью оценки достигнутых результатов и управления прибылью; анализ затрат, необходимый для принятия решений при выборе альтернативных вариантов управления прибылью; анализ затрат с целью их контроля и регулирования.

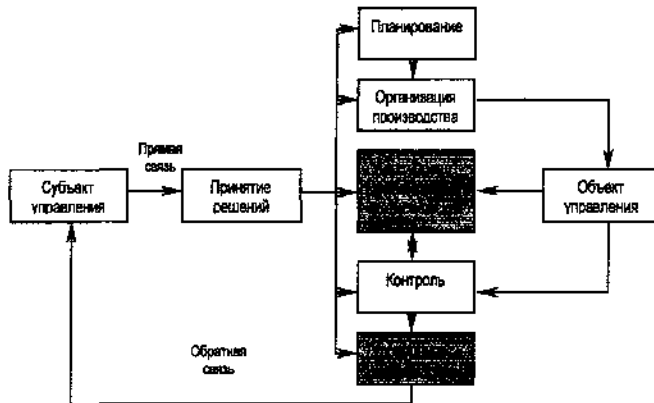


Рисунок 1. Место управленческого учета и анализа в системе управления

Эффективность методов анализа затрат на производство показана в работе на примере принятия решений в области управления затратами на производство: управлении затратами по местам формирования и центрам ответственности, управлении по отклонениям, бюджетном управлении и др.

Вторая группа проблем связана с обоснованием факторов, которые оказывают влияние на постановку системы управленческого учета и анализа на предприятии. Для разработки этого вопроса в диссертации выделено несколько аспектов.

Первый аспект заключается в определении типов бизнес-процессов на предприятии и оценке их влияния на постановку управленческого учета и анализа.

Согласно современным теориям управления, описывающим новые типы организационных структур (структуры с обособленными хозяйственными единицами), необходимо четкое разделение всех бизнес-процессов по их роли в хозяйственной деятельности предприятия.

В соответствии с определением, приводимым в стандарте менеджмента качества ISO 9000-2001, бизнес-процесс – это совокупность взаимосвязанных или взаимодействующих видов деятельности, в результате которых производится готовая продукция (работы, услуги).

С одной стороны, это определение достаточно точно и ориентировано на специфику рыночной экономики – выход на рынок и получение прибыли. С другой стороны, предположение о том, что в организации существует единый бизнес-процесс вряд ли оправдано, особенно если учесть диверсификацию деятельности организаций. В этой связи в целях эффективного управления необходимо выделение составляющих бизнес-процесса и их классификация.

В работе предложено выделять две группы бизнес-процессов: основные процессы и процессы управления и обеспечения. Основные процессы представляют собой совокупность процессов, в которых меняется потребительская ценность продукции для клиентов; процессы управления и обеспечения создают и поддерживают необходимые условия для выполнения основных процессов. Детальную классификацию бизнес-процессов можно представить в виде схемы (рис.2) с учетом наработок американского центра по производительности и качеству.

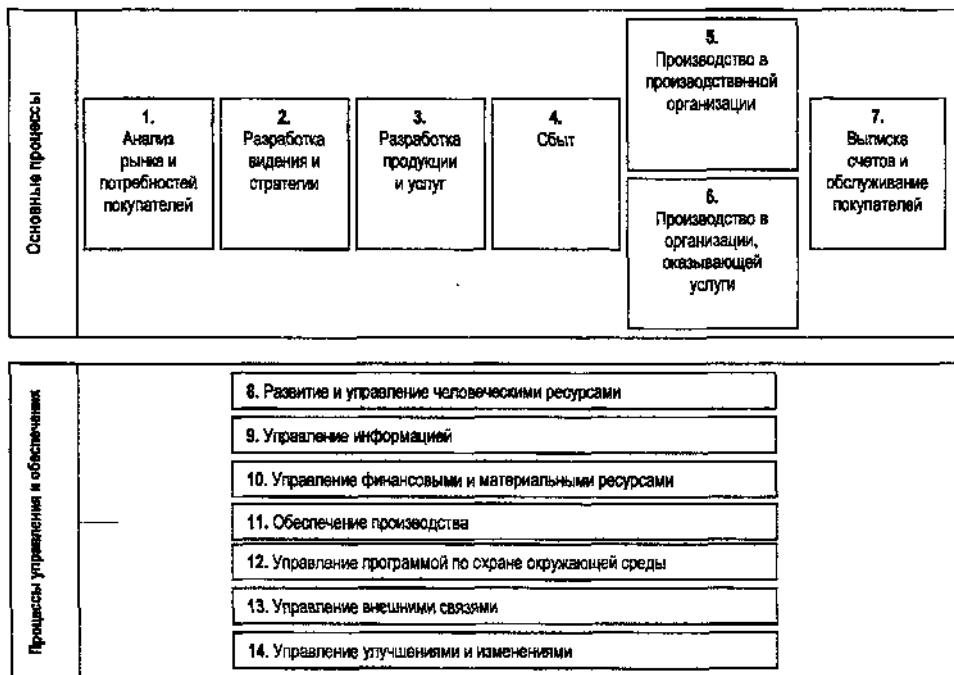


Рисунок 2. Классификация бизнес-процессов организации

Вид бизнес-процесса оказывает непосредственное влияние на систему управленческого учета и анализа через состав затрат. Наибольшее влияние и роль в формировании себестоимости производимой продукции (работ, услуг) и управлении затратами имеют основные процессы производства в производственной организации (№5 на рис.2) и в организации, оказывающей услуги (№6 на рис.2), и процессы обеспечения производства (№11 на рис.2), которым уделено большее внимание в диссертационной работе.

Четкое определение всех бизнес-процессов на предприятии позволяет однозначно «привязать» затраты к тому или иному бизнес-процессу. В дальнейшем эти затраты участвуют в калькулировании себестоимости производимой продукции (услуг), при этом очевидно, что затраты, возникающие при основных бизнес-процессах – это прямые затраты; затраты, возникающие при процессах управления и обеспечения – косвенные затраты, требующие соответствующего распределения согласно учетной политике предприятия.

Второй аспект связан с рассмотрением влияния производственной и управленческой структуры на постановку системы управленческого учета и анализа на предприятии.

Одной из наиболее эффективных современных структур управления считается организация с бизнес-единицами, т.е. ориентированные на рынок дивизионные структуры. Термин «бизнес-единица», достаточно новое понятие в российской науке и практике, пришло к нам из западной литературы от английского «business unit». Единства мнений по определению бизнес-единицы до сих пор нет. Однако очевидно, что бизнес-единица – это обособленный объект управленческого учета и анализа, представляющий собой отдельный бизнес или направление бизнеса предприятия. В бизнес-единице собраны все функции и виды деятельности, необходимые для разработки и реализации продукции (работ, услуг). Руководство бизнес-единицы отвечает как за конкретные функции, так и за результаты деятельности бизнес-единицы в целом. Следовательно, бизнес-единица представляет собой разновидность

подразделений организации, отличающихся локальным бизнес-процессом и широкой хозяйственной самостоятельностью.

При четко выстроенной структуре управления каждая бизнес-единица имеет ясную цель деятельности (миссию), которая позволяет ей работать над определенным, например, продуктом или услугой, географическим сегментом. Отчетность по выполнению поставленных задач и достижению цели бизнес-единиц происходит непосредственно высшему руководству без прохождения каких бы то ни было промежуточных уровней.

Современная система управления требует формирования финансовой структуры, когда в условиях децентрализации управления работа отдельных бизнес-единиц регламентируется специальными внутренними нормативными документами, которые, прежде всего, регулируют экономические взаимоотношения между ними.

В таких условиях система бизнес-единиц требует новых методов учета и анализа, основой которых может послужить система учета и анализа по центрам ответственности. Управленческий учет и анализ по центрам ответственности был одним из приоритетных направлений развития учета в России.

Действительно, в 30-40-е и 60-70-е годы широкое распространение в России получил метод обособления затрат по местам их возникновения. Со временем учет затрат по местам возникновения становится основным инструментом контроля затрат и себестоимости. Затем появляется уже более прогрессивное понятие «центр затрат», которое отражает тенденции усиления влияния на эффективность производства управления, т.е. больше внимания уделяется причинам возникновения затрат, выделению оправданных и неоправданных затрат, поискам механизмов их оптимизации.

С началом использования ответственности как реального механизма экономического и административного регулирования в системе управления появляется понятие «центр ответственности», что означает формирование в

отечественной практике управления сфер индивидуальной (персональной) ответственности руководителей различных уровней.

В современных условиях в отечественную экономику после долгих лет неопределенности и административной системы хозяйствования приходят принципы рыночной экономики, которые требуют реорганизации информационной системы предприятия, мотивации развития бизнеса и оценки результатов хозяйственной деятельности конкретных бизнес-единиц.

Соответственно перестраивается и вся система управленческого учета и анализа, оформляемая с учетом движения финансовых потоков, внутренних лицензий, системы лимитов, ответственности и др., где четко фиксируется область деятельности каждой бизнес-единицы, права и ответственность ее руководства.

Не меньшее влияние на постановку системы управленческого учета и анализа оказывает производственная структура предприятия, которая может строиться по продуктовому принципу, когда создаются бизнес-единицы, ориентированные на производство и сбыт конкретных видов продукции; вместе с тем, может формироваться и структура, организованная на основе технологического процесса, предполагающая создание бизнес-единиц, ориентированных на выполнение специальных технологических операций в общем производственном процессе.

В такой ситуации между бизнес-единицами возникает система коммерческих взаимоотношений, основанная на обмене готовой продукцией (полуфабрикатами или услугами), конкурентная бизнес-среда, в качестве основного инструмента регулирования которой выступает система трансфертного ценообразования.

Третий аспект исследования заключается в определении степени влияния особенностей производства продукции (работ, услуг) на систему управленческого учета и анализа.

Особенности производства готовой продукции (работ, услуг) в большей степени зависят от типа производства: единичного, мелкосерийного или

массового и особенностей технологического процесса. Единичное производство характеризуется штучным изготовлением продукции разнообразной и непостоянной номенклатуры; мелкосерийное производство, главным образом, отличается тем, что в ходе него выпускаются определенные партии одинаковых изделий; при массовом типе – производится значительное количество одного и того же вида продукции в течение длительного периода времени.

Тип производственного процесса оказывает определяющую роль при выборе метода калькулирования себестоимости производимой продукции (работ, услуг): пообъектное, позаказное калькулирование или попередельное калькулирование (которое иногда называют попроцессным).

Кроме того, на постановку системы управленческого учета и анализа непосредственное влияние оказывает технологический процесс производства продукции или оказания услуги. В работе проанализированы особенности технологического процесса предприятия цементной промышленности, отличающиеся жесткостью и однозначностью технологической цепочки: «закупка компонентов – добыча сырья – дробление сырья – создание состава – обжиг состава – помол цемента – сбыт продукции», монопродуктом (изменение марки цемента не меняет ритма производства, а связано с особенностью исходного сырья) и постоянством ритма. Учитывая эти особенности в работе предложена попередельная система управленческого учета и обоснована целесообразность создания единой бизнес-единицы – профит-центра.

В сфере оказания услуг (на примере ЗАО «Инжгаз») технологическая цепочка производственного процесса может быть сформирована по направлениям оказываемых услуг, не зависящим друг от друга, что позволяет сделать вывод о возможности формирования на предприятии нескольких бизнес-единиц типа профит-центров.

В условиях рыночной экономики, когда предприятие самостоятельно формирует производственную программу, выбирает поставщиков, потребителей, посредников, распоряжается своей продукцией, ресурсами и

доходами и т.п., существенное влияние на постановку системы управленческого учета и анализа оказывает структура клиентов и рынков сбыта. Вместе с тем, типы рынков, характеристики рыночных сегментов, формы и методы сбыта, географическое положение потребителей, их национальные особенности и требования к продукции (услугам) носят в большей степени маркетинговый характер, поэтому основное внимание в диссертационной работе уделено первым трем факторам.

Таким образом, систематизируя факторы, влияющие на постановку системы и объекты воздействия системы управленческого учета и анализа можно представить их следующим образом (табл.4).

Таблица 4

Факторы, оказывающие влияние на постановку системы управленческого учета и анализа на предприятии

Наименование фактора	Объект воздействия
1	2
Тип бизнес-процесса	<ul style="list-style-type: none"> • Классификация затрат на постоянные и переменные • Сфера ответственности руководителей подразделений
Организация управления и производства на предприятии	<ul style="list-style-type: none"> • Степень децентрализации системы управленческого учета и анализа • Учет и анализ по центрам ответственности • Внутрихозяйственный расчет • Система трансфертного ценообразования
Особенности производства готовой продукции (работ, услуг)	<ul style="list-style-type: none"> • Метод калькулирования себестоимости готовой продукции (услуг) • Учет и анализ по центрам ответственности (при формировании центров ответственности по прибыли)
Клиенты	<ul style="list-style-type: none"> • Система ценообразования
Рынки сбыта	<ul style="list-style-type: none"> • Степень децентрализации системы управленческого учета и анализа • Учет и анализ по центрам ответственности

Третья группа проблем связана с обоснованием требований к управленческому учету и анализу в бизнес-единицах разного типа.

Наиболее серьезные дискуссии в настоящее время касаются степени взаимодействия и взаимосвязи бизнес-единиц с материнской компанией и заключаются в следующем. Во-первых, бизнес-единицы могут иметь

некоторую степень самостоятельности, и могут, например, самостоятельно начислять вознаграждение по результатам хозяйственной деятельности.

Во-вторых, бизнес-единицы могут быть схожи по многим параметрам с самостоятельными юридическими лицами, но формально таковыми не являться. Однако они могут выполнять ряд характерных для юридических лиц функций – от заключения договоров до начисления и уплаты налогов, действуя при этом в рамках единой компании.

Анализ экономической литературы по управленческому учету и анализу, структуры производства и управления исследуемых предприятий позволил установить в диссертации следующие взаимосвязи. Основные бизнес процессы выполняются в профит-центрах – подразделениях предприятия, зарабатывающих прибыль. Это полноценные хозрасчетные бизнес-единицы, основным централизованно контролируемым показателем которых является размер прибыли подразделения.

Руководители профит-центров договариваются с руководством организации о процентном распределении прибыли. При этом учитывается возможность получения как прибыли, так и убытков. Такая система направлена на стимулирование профит-центров, которые в то же время особое внимание уделяют страхованию рисков, поскольку полученный убыток будет покрываться из бюджета профит-центра.

Центры затрат – это бизнес-единицы, обслуживающие профит-центры и выполняющие процессы обеспечения. В таких бизнес-единицах реализуются исключительно расходы организации. Полномочия руководителей центров затрат по сравнению с профит-центрами минимальны, хотя центры затрат и могут иметь статус бизнес-единиц при использовании системы трансфертного ценообразования. Руководителям центров затрат дано право управлять сферой производства, уровнем удельной себестоимости по видам продукции в рамках централизованно устанавливаемой производственной программы.

Центры затрат могут повлиять на их уровень через снижение отходов за счет совершенствования технологических процессов, применение

альтернативных материалов и снижение фактических цен их приобретения, а также через снижение запасов. В этом случае центр затрат обеспечивает экономию затрат, использование которой осуществляется по тому же принципу, что и прибыль.

В центрах инвестиций осуществляется разработка и апробация новых видов продукции (работ, услуг), новых технологических решений, применяемых в процессе производства и пр. Руководители таких бизнес-единиц несут ответственность за уровень прибыли от внедренной технологии, нового продукта, полученной на вложенные в ее разработку ресурсы.

Венчур-центры представляют собой временный статус бизнес-единицы, деятельность которой аналогична профит-центрам, однако убыточна или имеет заниженную рентабельность производства в силу развития нового вида бизнеса. Выделение венчур-центров необходимо прежде всего для отдельного аналитического учета. По мере того, как венчур-центр выходит на запланированный уровень рентабельности бизнес-единица получает статус профит-центра.

Таким образом, в диссертации систематизированы полномочия руководителей бизнес-единиц разного типа, основные показатели оценки деятельности и методы анализа в системе управленческого учета и анализа (табл.5).

Таблица 5

Основные показатели оценки и методы анализа деятельности бизнес-единиц

Вид бизнес-единицы	Полномочия руководства бизнес-единицы	Основной показатель оценки деятельности	Основной метод анализа результатов деятельности
1	2	3	4
Профит-центр	Определяет объем и структуру выпуска продукции; определяет объем и структуру продаж; формирует ценовую политику; определяет структуру и величину производственных ресурсов; проводит снабженческую политику	Размер получаемой прибыли, соответствие фактического уровня прибыли плановому	Анализ затрат на 1 рубль продукции (услуг), анализ прибыльности и рентабельности продукции (услуг), анализ соотношения «затраты – объем – прибыль»

1	2	3	4
Центр затрат	Строго выполняет полученное из центрального аппарата задание по объему и структуре выпуска продукции (услуг); по смете затрат; по уровню трансфертных цент поставки другим бизнес-единицам	Выполнение смет затрат	Анализ затрат по местам формирования и центрам ответственности, оперативный анализ отклонений в затратах на производство по нормативному методу
Центр инвестиций	Определяет политику в области совершенствования технологии производства продукции, разработки новых видов продукции	Уровень прибыли на вложенный капитал	Расчет срока окупаемости инвестиций, индекса прибыльности, внутренней нормы рентабельности
Венчур-центр	Составляет и реализует бизнес-план по развитию нового бизнеса; определяет производственную программу, ценовую политику, снабженческую политику, управляет себестоимостью	Выполнение плана выхода проекта на заданный уровень рентабельности	Анализ безубыточности производства, анализ выполнения бизнес-плана

Особенности постановки системы управленческого учета и анализа в различных бизнес-единицах позволили выделить на практике (на примере исследуемых предприятий) две группы бизнес-процессов, идентифицировать соответствующие показатели затрат и сформировать в целях управленческого учета и анализа структуру, основанную на бизнес-единицах.

Решения, предложенные во второй и третьей группах проблем, а также исследование управленческого учета и анализа на российских предприятиях позволили разработать в диссертации следующие качественные критерии оценки состояния управленческого учета и анализа на предприятии:

- соответствие классификации затрат существующим бизнес-процессам на предприятии;
- соответствие полномочий руководителей подразделений внутренней нормативной документации по центрам ответственности;

- правильность использования утвержденного метода трансфертного ценообразования;
- целесообразность выделения профит-центров с учетом особенностей производства готовой продукции (услуг);
- целесообразность используемого метода калькулирования себестоимости готовой продукции (услуг);
- применение нормативного метода учет затрат на производство и анализ отклонений.

Четвертая группа проблем связана с оценкой и обоснованием направлений совершенствования системы управленческого учета и анализа на предприятии с учетом сформулированных критериев для бизнес-единиц, выполняющих основные бизнес-процессы и бизнес-процессы обеспечения производства.

Разработка рекомендаций осуществлялась на базе двух предприятий, представляющих информационную основу исследования – ОАО «Липецкцемент» и ЗАО «Инжгаз».

Линейно-функциональная организационная структура управления предприятиями позволила предложить в диссертации реорганизацию предприятий на основе бизнес-единиц (процессной структуры управления) с целью повышения эффективности хозяйственной деятельности.

Анализ основных бизнес-процессов выявил технологические особенности производства продукции и услуг. Целостность технологической цепочки на предприятии по производству цемента привела к формированию одной основной бизнес-единицы (профит-центра), тогда как на предприятии по производству услуг предложено сформировать несколько профит-центров, выделив в каждом из них отдельный вид оказываемых услуг (в силу наличия независимых технологических цепочек для различных видов услуг).

Для каждого профит-центра в работе проведена классификация затрат, разделение их на переменные и постоянные и определение их принадлежности к конкретному ответственному подразделению в составе профит-центра.

Отметим, что особенности поперечного способа производства потребовали выделить такие статьи переменных затрат которые находятся вне сферы ответственности руководителя подразделения, но требуют включения в себестоимость продукции. Для полной картины хозяйственной деятельности предприятия проведена классификация доходов профит-центров.

Единичный характер оказания услуг потребовал от автора использования нового для предприятия метода калькулирования себестоимости услуг – по заказам. В качестве основного метода учета и контроля затрат автором выбрана система нормативного учета затрат, поэтому для переменных затрат были разработаны нормативы затрат на единицу готовой продукции или услуги (на предприятии по производству цемента была проведена только корректировка существующих нормативов в силу инфляционных колебаний).

С учетом использования нормативов разработаны гибкие бюджеты для центров затрат, входящих в профит-центры. На основе бюджетов центров затрат и бюджетов центров дохода сформирован гибкий сводный бюджет каждого из профит центров рассматриваемых предприятий.

Сводные бюджеты профит-центров построены в диссертации с использованием маржинальной концепции, в основе которой лежит метод «директ-костинг», когда себестоимость рассчитывается по переменным затратам. Согласно этой концепции часть расходов является постоянными, поэтому изменение прибыли при изменении объема продаж не является пропорциональным.

Наиболее известный метод анализа, использующий концепцию маржинальной прибыли – анализ «затраты – объем – прибыль» применяется в работе в качестве основы для анализа безубыточности (анализа величин в критической точке) деятельности бизнес-единиц.

Классификация всех затрат предприятия, в особенности выделение постоянных затрат, потребовала формирования бизнес-единиц, выполняющих бизнес-процессы обеспечения, так называемых «бизнес-единиц совместного использования». Формирование информационной системы для таких

подразделений позволяет выделить в работе бизнес-единицы, результат деятельности которых востребован исключительно внутри организации (центры затрат) и бизнес-единицы (профит-центры), реализующие свои товары и услуги как внутри организации, так и вне ее.

В системе взаимодействия основных бизнес-единиц и бизнес-единиц обеспечения использован один из важнейших инструментов управленческого учета – механизм трансфертных цен. Принимая во внимание то, что существуют различные подходы к формированию трансфертных цен, проведен их сравнительный анализ и самым оптимальным способом для расчета трансфертной цены продукции и услуг внутреннего использования признан метод на основе учета полной себестоимости без учета наценки.

Вместе с тем, если бизнес-единицы реализуют свои услуги на сторону, содержание термина «трансфертная цена» кардинально меняется. В этой ситуации используется механизм рыночных цен, когда каждый руководитель бизнес-единицы принимает решение об установлении цены на продукцию (услуги) своего подразделения, исходя из результатов анализа безубыточности производства и экономического окружения.

В *заключении* работы сформулированы основные выводы и практические рекомендации:

1. Развитие рыночных отношений в России показало, что система управленческого учета и анализа, формировавшаяся в условиях административной экономики, не отвечает требованиям современных руководителей. В связи с этим пересматривается место управленческого учета и анализа в системе управления предприятием – ему отводится первостепенная роль вследствие того, что система управленческого учета и анализа становится полноценной информационной основой при принятии управленческих решений.

2. Система бухгалтерского учета в России, рассматривающая в качестве объекта деятельности юридическое лицо (предприятие в целом), не удовлетворяет информационные нужды собственников и руководителей,

которых интересует сравнительная эффективность видов бизнеса на предприятии, их эффективное развитие и управление, для чего необходима реорганизация системы управления и учетной системы.

3. Современная система управления предполагает формирование дивизиональной структуры, или структуры, основанной на бизнес-единицах. При этом основной вопрос, который необходимо решить при реструктуризации, заключается в определении статуса бизнес-единиц: выделения профит-центров как бизнес-единиц с высокой степенью самостоятельности; центров затрат – бизнес-единиц, отвечающих за формирование себестоимости; центров инвестиций, разрабатывающих новые виды бизнеса и технологии и венчур-центров – бизнес-единиц, развивающих новые виды бизнеса.

4. Отечественный опыт организации управленческого учета предложил один из прогрессивных способов организации управленческого учета и анализа: внутрихозяйственный расчет и учет по центрам ответственности, который в современном варианте представлен как система управленческого учета и анализа для бизнес-единиц. Новые подходы учитывают отечественные наработки и широко используют: нормативный метод учета, составление смет и контроль за их использованием, внутреннюю нормативную документацию по взаимодействию бизнес-единиц в рамках единой компании, управленческую отчетность подразделений.

5. На организацию управленческого учета и анализа в бизнес-единицах влияют следующие основные факторы: тип бизнес-процесса на предприятии, от которых в решающей степени зависит схема формирования бизнес-единиц и классификация затрат в целях управления; производственная и управленческая структура, которая способствует формированию коммерческих взаимоотношений внутри организации и значительному делегированию полномочий руководителям подразделений; особенности производства продукции и услуг, которые зачастую в силу своих технологических особенностей не позволяют использовать в полной мере преимущества системы

бизнес-единиц; структура клиентов и рынки сбыта готовой продукции или услуг.

6. Организация управленческого учета и анализа в бизнес-единицах требует создания особых экономических взаимоотношений внутри предприятия, которые целесообразно реализовывать с помощью механизма трансфертного ценообразования. Система трансфертного ценообразования охватывает все экономические взаимоотношения бизнес-единиц между собой внутри организации и позволяет сформировать внутреннюю управленческую отчетность предприятия, где справедливо оцениваются результаты работы каждого подразделения.

7. Для каждого из типов бизнес-единиц предложены показатели оценки результатов хозяйственной деятельности и методы их анализа: затраты и анализ затрат (для центров затрат), прибыль и анализ «затраты – объем – прибыль» (для профит-центров), точка безубыточности и анализ безубыточности (для венчур-центров), прибыль на вложенный капитал и методы оценки эффективности инвестиций для центров инвестиций.

Основные положения, выводы и результаты диссертационного исследования нашли отражение в следующих опубликованных соискателем работах общим объемом 1,6 п.л.:

1. Управление денежными потоками // Директор-инфо, 2001, №2, с. 18-19 (0,2 п.л.).
2. Опыт внедрения системы управленческого учета на российском предприятии // Экономический анализ, 2002, №1, с. 31-38 (0,6 п.л.).
3. Тенденции развития управленческого учета в России // Экономический анализ, 2002, №2, с. 36-39 (0,3 п.л.).
4. Особенности управленческого учета и анализа в различных бизнес-единицах // Экономический анализ, 2003, №7, с. 23-27 (0,5 п.л.).

2005-А
14089

№ 14089

Заказ №0617 от 14.09 03. Формат А5, Ризография. Тираж 100 шт.
Типография ООО «АиБ» 142900, МО г. Кашира, ул. Стрелецкая 70
тел. 8/269/31-499, 8-916-5555-011, 8-916-503-17-67; e-mail: ooo_a_i_b@mail-net.ru