

— Бизнес-Класс —

---

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ  
УЧЕТ

---

— 10-е издание —

Ч. ХОРНГРЕН  
ДЖ. ФОСТЕР, Ш. ДАТАР  
СТЭНФОРДСКИЙ И ГАРВАРСКИЙ УНИВЕРСИТЕТЫ

 ПИТЕР®

*Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар*

## **Управленческий учет**

**Издание 10-е**

**Серия «Бизнес-класс»**

*Перевели с английского Пинус О. А. (главы 5, 10, 15, 20, 23); Каверин М. М. (главы 6, 11, 20, 22),  
Шумейко Е. С. (главы 4, 8, 17, 18, 21), Плоткина А. А. (глава 13),  
Тер-Нерсесянц К. В. (глава 19), Мармулева И. В., Ровках И. Б.*

Заведующий редакцией  
Руководитель проекта  
Выпускающий редактор  
Научный редактор  
Редактор  
Художественный редактор  
Корректоры  
Верстка

*С. Жильцов  
Е. Базанов  
Е. Маслова  
О. Каверина  
Т. Алферова  
А. Татарко  
Н. Нестерова, М. Однококова  
А. Полянский*

ББК 65.052 УДК 657.1

**Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.**

X-79 Управленческий учет, 10-е изд. / Пер. с англ. — СПб.: Питер, 2008. — 1008 с.: ил. — (Серия «Бизнес-класс»).

ISBN 978-5-94723-174-8

В книге комплексно раскрываются вопросы теории и практики информационного обеспечения управления современным предприятием. Наряду с описанием фундаментальных основ классического управленческого учета, приводятся новейшие калькуляционные системы, бюджетные технологии, организационные приемы, связанные со стратегическими аспектами управления. Настоящее издание является ярким свидетельством перемен в содержании профессии бухгалтера, обусловленных трансформациями в экономической жизни предприятий и информационных технологиях.

Книга предназначена в первую очередь для бухгалтеров, менеджеров, финансистов, может быть использована в качестве учебного пособия или самоучителя.

© 2000, 1997, 1994, 1991, 1987 by Prentice Hall, Inc. Upper Saddle River, New Jersey 07458

© Перевод на русский язык ООО «Питер Пресс», 2008

© Издание на русском языке, оформление ООО «Питер Пресс», 2008

© Предисловие, Каверина О., 2005

Права на издание получены по соглашению с Prentice Hall, Inc. Upper Saddle River, New Jersey 07458.

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

ISBN 978-5-94723-174-8

ISBN 0-13-760554-4 (англ.)

ООО «Питер Пресс», 198206, Санкт-Петербург, Петергофское шоссе, д. 73, лит. А29.

Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 005-93, том 2; 95 3005 — литература учебная.

Подписано к печати 22.01.08. Формат 70×100/16. Усл. п. л. 81,27. Доп. тираж 1500. Заказ

Отпечатано с готовых диапозитивов в ФГУП «Печатный двор» им. А. М. Горького Министерства РФ по делам печати, телерадиовещания и средств массовых коммуникаций.

197110, Санкт-Петербург, Чкаловский пр., 15.

# Содержание

<b>Хорнгрен Ч. Т. — 10 лет в России .....</b>	<b>15</b>
<b>Предисловие .....</b>	<b>21</b>
Преимущества девятого издания .....	21
Изменения в содержании и педагогике десятого издания .....	22
Примеры из практики компаний .....	23
<b>ЧАСТЬ I. ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА .....</b>	<b>25</b>
<b>Глава 1. Роль учета в деятельности организации .....</b>	<b>26</b>
Основные цели учетных систем .....	26
Управленческий учет, финансовый учет и производственный учет .....	27
Планирование и контроль .....	29
Цепочка ценностей .....	33
Повышение значимости систем управленческого учета в организации .....	34
Ключевые правила управленческого учета .....	38
Организационная структура управления предприятием и управленческий учет .....	40
Профессиональная этика .....	43
Вопрос для самостоятельного изучения .....	47
Резюме .....	47
Терминология 1 .....	48
Упражнения .....	49
<b>Глава 2. Введение в терминологию и классификацию затрат .....</b>	<b>61</b>
Понятие затрат .....	61
Прямые и косвенные затраты .....	62
Поведение затрат: переменные и постоянные затраты .....	64
Общие и удельные затраты .....	68
Производство, торговля, сфера услуг .....	71
Финансовая отчетность, затраты на продукт .....	71
Иллюстрация потока затрат на продукт и периодических затрат .....	73
Измерение затрат требует их точной оценки .....	78
Вопрос для самостоятельного изучения .....	84
Резюме .....	87
Терминология .....	88
Упражнения .....	89

<b>Глава 3. Анализ безубыточности (CVP-анализ) .....</b>	<b>98</b>
Допущения CVP-анализа и терминология .....	99
Основы CVP-анализа .....	100
Точка безубыточности (критическая точка) .....	102
Использование CVP-анализа для принятия управленческих решений .....	109
Анализ чувствительности и неопределенность .....	110
Планирование затрат и CVP-анализ .....	111
Воздействие структурных сдвигов на прибыль .....	114
CVP-анализ в некоммерческих организациях и организациях в сфере услуг .....	118
Влияние нескольких факторов на затраты .....	119
Маржинальная и валовая прибыль .....	120
Вопрос для самостоятельного изучения .....	121
Резюме .....	123
Приложение: модели принятия решений и неопределенность .....	123
Терминология .....	128
Упражнения .....	128
<b>Глава 4. Позаказное калькулирование .....</b>	<b>147</b>
Элементы, формирующие концепцию системы калькулирования себестоимости .....	148
Позаказное калькулирование и попроцессное калькулирование .....	149
Позаказное калькулирование в сфере производства .....	150
Временной период, используемый для расчета коэффициента распределения ОПР .....	159
Нормальное калькулирование .....	160
Система позаказного калькулирования себестоимости в производстве .....	162
Бюджетная величина общепроизводственных расходов и корректировки в конце периода .....	172
Использование нескольких групп ОПР .....	179
Отклонения в системе нормального калькулирования на примере сферы услуг .....	179
Управленческий контроль и технологии .....	181
Вопрос для самостоятельного изучения .....	182
Резюме .....	185
Терминология .....	186
Упражнения .....	187
<b>Глава 5. Калькулирование себестоимости и менеджмент, основанные на     операциях .....</b>	<b>194</b>
Усреднение себестоимости. Подход «сглаживание себестоимости» .....	195
Система калькулирования затрат компании Plastim Corporation .....	196
Усовершенствование системы калькулирования .....	200
Система пооперационного калькулирования себестоимости .....	201
Применение системы калькулирования по операциям в компании Plastim Corporation .....	206
Сравнение альтернативных калькуляционных систем .....	213
Использование ABC-системы для управления затратами и увеличения прибыльности .....	215

Калькулирование себестоимости по операциям и системы калькуляции себестоимости по цехам и отделам .....	217
Использование ABC-системы .....	219
ABC в сфере услуг и торговле .....	221
Вопрос для самостоятельного изучения .....	222
Резюме .....	227
Терминология .....	228
Упражнения .....	228

## **ЧАСТЬ II. ИНСТРУМЕНТЫ ПЛАНИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНИЯ ..... 247**

### **Глава 6. Генеральный бюджет и учет затрат по центрам ответственности ..... 248**

Бюджеты и бюджетный цикл .....	249
Преимущества бюджетов .....	249
Информация, используемая для бюджетирования .....	251
Временной период составления бюджетов .....	253
Шаги построения операционного бюджета .....	254
Компьютерные модели финансового планирования .....	264
Составление «кайзен-бюджета» .....	266
Бюджетирование на основе операций (ABB) .....	267
Бюджетирование и учет по центрам ответственности .....	269
Ответственность и управляемость .....	271
Человеческий фактор и бюджетирование .....	273
Вопрос для самостоятельного изучения .....	273
Резюме .....	273
Приложение: бюджет движения денежных средств .....	274
Терминология .....	280
Упражнения .....	281

### **Глава 7. Гибкие бюджеты, отклонения и менеджмент ..... 293**

Использование информации об отклонениях .....	293
Статичные и гибкие бюджеты .....	294
Отклонения от статичного бюджета .....	295
Пошаговое формирование гибкого бюджета .....	296
Отклонения от гибкого бюджета и отклонения от статичного бюджета .....	297
Отклонения по цене и отклонения по количеству по статьям прямых затрат .....	299
Оценка результатов деятельности с помощью отклонений .....	307
Гибкие бюджеты и «AB-костинг» .....	311
Установление контрольных показателей и анализ отклонений .....	314
Вопрос для самостоятельного изучения .....	317
Резюме .....	319
Терминология .....	320
Упражнения .....	320

<b>Глава 8. Гибкий бюджет, отклонения и управленческий контроль .....</b>	<b>328</b>
Планирование переменных и постоянных общепроизводственных расходов .....	329
Система «стандарт-кост» в компании Webb .....	330
Расчет бюджетных коэффициентов распределения переменных общепроизводственных расходов .....	330
Отклонение переменных общепроизводственных расходов .....	331
Установление бюджетных коэффициентов распределения постоянных общепроизводственных расходов .....	335
Совокупное отклонение постоянных общепроизводственных расходов .....	337
Отклонение по объему производства .....	338
Обобщенный анализ отклонений общепроизводственных расходов .....	340
Различные цели анализа общепроизводственных расходов .....	344
Бухгалтерские проводки для отражения общепроизводственных расходов и отклонений .....	345
Финансовые и нефинансовые результаты .....	348
«АВ-костинг» и анализ отклонений .....	348
Вопрос для самостоятельного изучения .....	354
Резюме .....	356
Терминология .....	357
Упражнения .....	358
<b>Глава 9. Системы калькулирования и анализ производственных мощностей .....</b>	<b>368</b>
Часть I: методы исчисления производственной себестоимости в промышленных компаниях .....	369
«Директ-костинг» и калькулирование себестоимости продукции с полным распределением затрат .....	369
Объяснения различий в операционной прибыли .....	374
Оценка результатов деятельности и метод полного распределения затрат .....	378
Система калькулирования «жесткий директ-костинг» .....	381
Сравнение калькуляционных систем полного распределения затрат («абсорбшен-костинг»), «директ-костинг» и «жесткий директ-костинг» .....	383
Вопрос для самостоятельного изучения .....	384
Часть II: показатели мощности и анализ постоянных затрат .....	386
Выбор показателя мощности в качестве базы распределения в калькуляционной системе с полным распределением затрат .....	386
Резюме .....	390
Терминология .....	391
Упражнения .....	391
<b>ЧАСТЬ III. ИНФОРМАЦИЯ О ЗАТРАТАХ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ .....</b>	
<b>397</b>	
<b>Глава 10. Анализ поведения затрат .....</b>	<b>398</b>
Общераспространенные проблемы в оценке функций затрат .....	398

Причинно-следственный критерий в выборе драйверов затрат .....	403
Методы оценки затрат .....	405
Шаги оценки функции затрат с использованием количественного анализа .....	408
Оценка драйверов затрат по рассчитанным функциям затрат .....	415
Драйверы затрат и калькулирование по операциям .....	418
Нелинейность и функция затрат .....	420
Кривые квалификации и нелинейная функция затрат .....	421
Сбор данных и их корректировка .....	426
Вопрос для самостоятельного изучения .....	428
Резюме .....	430
Приложение: регрессионный анализ .....	432
Терминология .....	441
Упражнения .....	442
<b>Глава 11. Управленческие решения и релевантная информация .....</b>	<b>465</b>
Информация и процесс принятия решений .....	465
Значение релевантности .....	466
Примеры релевантной информации: выбор объема и ассортимента выпуска .....	469
Управленческие решения по внутреннему или внешнему поставщику, или управленческие решения «производить или покупать» .....	473
Альтернативные затраты, внешние поставки и ограниченные мощности .....	476
Решения по выбору ассортимента при существующих мощностях .....	479
Прибыльность покупателей, «АВ-костинг» и релевантные затраты .....	481
Нерелевантность затрат прошлых периодов и решения по замене оборудования .....	486
Управленческие решения и оценка результатов деятельности .....	488
Вопрос для самостоятельного изучения .....	489
Резюме .....	491
Терминология .....	492
Упражнения .....	492
<b>Глава 12. Ценообразование и управление затратами .....</b>	<b>500</b>
Основные факторы, влияющие на решения по ценообразованию .....	500
Калькулирование и ценообразование в краткосрочном периоде .....	502
Ценообразование в долгосрочном периоде .....	505
Калькулирование по заданным параметрам и заданные цены .....	509
Достижение заданной себестоимости единицы «Provalue» .....	514
Ценообразование по формуле: «затраты +» .....	518
Жизненный цикл продукта в бюджетировании и калькулировании .....	525
Незатратные факторы, влияющие на цену .....	528
Влияние антимонопольного законодательства на ценообразование .....	530
Вопрос для самостоятельного изучения .....	532
Резюме .....	533
Терминология .....	535
Упражнения .....	536





Компоненты отклонения по объему продаж .....	688
Отклонения по структуре и количеству продаж .....	690
Отклонение по доле и размеру рынка .....	692
Вопрос для самостоятельного изучения .....	695
Часть III: анализ прибыльности покупателей .....	697
Выручка и затраты, связанные с клиентами .....	697
Проблемы анализа прибыльности покупателей .....	701
Вопрос для самостоятельного изучения .....	704
Резюме .....	706
Терминология .....	707
Упражнения .....	707
<b>Глава 17. Попроцессное калькулирование .....</b>	<b>719</b>
Описание принципов попроцессного калькулирования .....	720
Ситуация 1 — незавершенное производство на начало и на конец отчетного периода равно 0 .....	722
Ситуация 2 — незавершенное производство на начало равно 0, но на конец есть запасы незавершенного производства .....	723
Ситуация 3 — на начало и на конец отчетного периода в незавершенном производстве есть остатки незавершенной продукции .....	726
Метод средневзвешенной оценки .....	727
Метод ФИФО .....	731
Сравнение метода ФИФО и метода средневзвешенной оценки .....	736
Система «стандарт-кост» и попроцессное калькулирование .....	737
Учет движения затрат при попроцессном калькулировании .....	738
Вопрос для самостоятельного изучения .....	740
Резюме .....	742
Терминология .....	743
Упражнения .....	743
<b>ЧАСТЬ V. КАЧЕСТВО И СИСТЕМА ПРОИЗВОДСТВА</b>	
<b>«ТОЧНО В СРОК» .....</b>	
<b>747</b>	
<b>Глава 18. Исправимый, неисправимый брак и отходы .....</b>	<b>748</b>
Терминология .....	749
Виды брака .....	749
Брак в системе попроцессного калькулирования .....	750
Позаказное калькулирование и брак .....	763
Исправимый брак .....	764
Учет отходов .....	766
Вопрос для самостоятельного изучения .....	770
Резюме .....	770
Приложение. контроль качества и брак на промежуточных стадиях производственного цикла в системе попроцессного калькулирования .....	773
Терминология .....	775
Упражнения .....	775

<b>Глава 19. Качество, фактор времени и теория ограничений .....</b>	<b>785</b>
Качество как орудие конкуренции .....	785
Затраты на качество продукции .....	788
Методики анализа проблем с качеством .....	792
Релевантные затраты и выгоды от улучшения качества .....	795
Затраты на качество самой конструкции .....	798
Нефинансовые показатели качества и уровень удовлетворенности покупателей .....	799
Преимущества финансовых и нефинансовых показателей .....	801
Время как фактор в конкурентной борьбе .....	802
Факторы времени и стоимость времени .....	804
Теория ограничений и анализ .....	809
Вопрос для самостоятельного изучения .....	815
Резюме .....	816
Терминология .....	817
Упражнения .....	818
<b>Глава 20. Управление запасами, «точно в срок» и калькулирование по последней операции .....</b>	<b>823</b>
Управление запасами в торговых компаниях .....	823
Проблемы в расчете затрат, связанных с запасами, и их последствия .....	831
Закупки «точно в срок» .....	833
Управление запасами и анализ цепочки поставок .....	838
Управление запасами и MRP .....	841
Управление запасами и JIT .....	842
Калькулирование по последней операции .....	845
Вопросы для самостоятельного изучения .....	855
Резюме .....	857
Терминология .....	858
Упражнения .....	858
<b>ЧАСТЬ VI. ИНВЕСТИЦИОННЫЕ РЕШЕНИЯ И СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ .....</b>	
<b>865</b>	
<b>Глава 21. Составление капитальных бюджетов и анализ затрат .....</b>	<b>866</b>
Два подхода к анализу затрат .....	866
Этапы составления капитальных бюджетов .....	867
Дисконтирование денежных потоков .....	870
Анализ чувствительности .....	876
Релевантные потоки денежных средств в анализе дисконтированных денежных потоков .....	877
Метод расчета периода окупаемости .....	882
Метод расчета учетной нормы прибыли (AARR) .....	886
Проблемы несовместимости методов при использовании их в различных целях .....	888

Налоговые аспекты .....	889
Управление проектами .....	895
Нематериальные активы и капитальное бюджетирование .....	896
Вопрос для самостоятельного изучения .....	898
Резюме .....	901
Приложение: составление капитальных бюджетов в условиях инфляции .....	903
Терминология .....	905
Упражнения .....	908
<b>Глава 22. Системы управления предприятием, трансфертные цены, мультинациональные объединения .....</b>	<b>923</b>
Система управленческого контроля .....	924
Организационная структура и децентрализация .....	925
Трансфертное ценообразование .....	928
Пример трансфертного ценообразования .....	929
Трансфертные цены, основанные на рыночной цене .....	933
Трансфертные цены, основанные на затратах .....	934
Договорные трансфертные цены .....	938
Основной принцип трансфертного ценообразования .....	939
Трансфертное ценообразование в мультинациональных компаниях .....	944
Вопрос для самостоятельного изучения .....	946
Резюме .....	947
Терминология .....	949
Упражнения .....	949
<b>Глава 23. Критерии оценки эффективности деятельности подразделений организации и процесс принятия решений в мультинациональных компаниях .....</b>	<b>958</b>
Финансовые и нефинансовые показатели эффективности .....	958
Выбор показателей эффективности .....	960
Выбор временного периода для оценки результатов деятельности .....	969
Определение альтернативных компонентов оценочных показателей .....	969
Выбор альтернативных методов измерения оценочных показателей .....	970
Выбор заданного уровня результатов деятельности .....	975
Определение периодичности обратной связи .....	975
Оценка результатов деятельности в мультинациональных корпорациях .....	976
Вопрос для самостоятельного изучения .....	978
Резюме .....	979
Терминология .....	980
Упражнения .....	980

---

<b>Приложение А. Сложная процентная ставка и таблицы</b>	
<b>для расчета процентов .....</b>	<b>985</b>
Таблицы для расчета величины процентов .....	985
Таблица 1. Будущая стоимость \$1 .....	985
Таблица 2. Приведенная (текущая) стоимость \$1 .....	986
Таблица 3. Будущая стоимость аннуитета \$1 .....	986
Таблица 4. Приведенная (текущая) стоимость обычного аннуитета \$1 .....	987
<b>Глоссарий .....</b>	<b>988</b>

---

## Глава 1

# Роль учета в деятельности организации

После изучения этой главы вы узнаете:

1. О трех основных целях учетных систем.
2. О сущности производственного учета и то, как он соотносится с управленческим и финансовым.
3. О различиях между управленческими решениями в сферах планирования и контроля.
4. Об особенностях деятельности бухгалтера по управленческому учету при подготовке информации для принятия проблемных решений; ведению счетов; ориентации менеджеров на отклонения.
5. О цепочке ценностей организации.
6. О четырех ключевых факторах успеха в принятии решений при планировании и контроле деятельности.
7. О трех ключевых принципах, которые позволяют увеличить ценность учета в системе управления.
8. О месте управленческого учета в организационной структуре управления организацией.
9. О значении соблюдения бухгалтером правил профессиональной этики.

**С**овременный управленческий учет обеспечивает руководителей информацией, необходимой для принятия управленческих решений. В том или ином виде он охватывает практически все грани деятельности организации. Для изучения современного управленческого учета важно понять как роль бухгалтера, так и роль менеджера в организации. Примером взаимосвязи бухгалтерского учета и менеджмента является то, что руководители ряда крупнейших компаний, таких как *Coca-Cola*, *Fidelity Investments*, *Loral Aerospace* и *Nike*, имеют бухгалтерское прошлое.

В этой книге ваше внимание постоянно будет фокусироваться на управленческих решениях в организации, на том, каким образом формируется в системе учета финансовая и нефинансовая информация, необходимая для их осуществления. Мы начнем с определения основных целей учетных систем.

---

### Основные цели учетных систем

Учет помогает менеджеру: а) управлять процессами, за которые на него возложена ответственность; б) координировать эти процессы по организации в целом.

В этой книге внимание акцентируется на том, каким образом на практике учет обеспечивает решение этих задач. В учете формируется информация для выполнения следующих трех основных целей:

1. *Составление периодической (рутинной) внутренней отчетности* для управленческих решений. Она обеспечивает информацией решения, принимаемые с определенной степенью регулярности. Например, в нефтяной компании *Texasco* ежедневно принимаются решения по установлению розничных цен на продукцию (бензин на автозаправочных станциях). Ежедневные отчеты о валовой прибыли от продажи бензина в *Texasco* являются одним из примеров информации, на основании которой принимаются решения по ценообразованию в компании. В системе контроля затрат в компании *Marriott* используются еженедельные отчеты о затратах (включая статьи, связанные оплатой труда и расходом энергии) по каждому из отелей.
2. *Составление нерегулярных (специальных) отчетов* для управленческих решений. В них формируется информация для обеспечения решений в ситуациях, которые возникают без определенной периодичности или представляют собой прецедент. Например, решение *Xerox* об использовании системы анализа деятельности было основано на анализе данных о затратах, специально собранных для принятия именно этого решения. Другой пример — организация, занимающаяся производством потребительских товаров (такая, как *H. J. Heinz Company*), может создать специальную учетную систему для управления затратами, возникающими при появлении внешнего брака.
3. *Составление внешней отчетности*, предназначенной для инвесторов, органов государственной власти и других пользователей. В ряде случаев информация, полученная от внешней отчетности может использоваться менеджерами сторонних организаций для принятия решений, например руководством потенциального поставщика для принятия решения о риске продажи в кредит, а не за наличный расчет. Другим примером может служить компания *Twentieth-Century Fox*, которая обеспечивает звезд экрана финансовой информацией, так как их гонорары включают в себя процент от доходов, полученных от показов фильма.

Информация для каждой из рассмотренных основных целей может быть сформирована в системе учета и представлена различными способами. Идеальная база данных состоит из многочисленных детализированных микрокомплектов информации, которые могут использоваться для обеспечения множества задач. Бухгалтеры обрабатывают информацию с учетом практических потребностей различных внешних и внутренних пользователей.

---

## Управленческий учет, финансовый учет и производственный учет

Рассмотрим особенности управленческого и финансового учета. **Управленческий учет** — это система сбора и группировки финансовой и нефинансовой информации, на основе которой менеджеры принимают решения для достижения целей организации. Данные управленческого учета используются, как правило,

внутри фирмы и не выходят за ее пределы. Главное назначение **финансового учета** состоит в формировании отчетности, предназначенной для внешних пользователей. Финансовый учет осуществляет измерение и отражение на счетах хозяйственных операций и составление финансовой отчетности на основе общепринятых принципов учета *GAAP* (*generally accepted accounting principles*). Руководители предприятия несут ответственность за достоверность финансовой информации, предоставляемой инвесторам, органам государственной власти и другим заинтересованным лицам. Таким образом, менеджеры заинтересованы как в управленческом, так и в финансовом учете.

**Производственный учет** (иначе **учет затрат**) представляет данные как для управленческого, так и для финансового учета. В процессе учета затрат происходит сбор, измерение и группировка финансовой и нефинансовой информации, касающейся затрат на приобретение и использование ресурсов в организации. По сути, учет затрат является составной частью финансового и управленческого учета в той его части, которая касается сбора и анализа данных о затратах организации.

Упомянутое выше различие между управленческим и финансовым учетом относительно внутреннего и внешнего назначения данных является лишь одним из множества отличительных признаков. Другим отличительным признаком управленческого учета является то, что он имеет дело с будущим (бюджетирование), а также то, что эта информация оказывает влияние на поведение руководителей и работников фирмы (мотивация). Заслуживает также внимания и тот факт, что управленческий учет не регулируется так строго, как финансовый, принципами *GAAP*.

Такие отчеты, как бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о денежных потоках организации используются как в управленческом, так и в финансовом учете. Можно сказать, что большинство компаний придерживаются принципов *GAAP* и при работе со своей внутренней финансовой отчетностью. Но почему? Ответ прост — учет, основанный на принципах *GAAP*, дает единый и четкий путь оценки деятельности организации для внешних и внутренних целей. Но нельзя игнорировать тот факт, что управленческий учет охватывает более широкую область, нежели финансовый. Он связан с развитием организации, применением на практике стратегий и политик, бюджетированием, обоснованием различных прогнозов, влиянием на поведение служащих компании и т. д.

### **Управление затратами и учетные системы**

В настоящее время очень часто используется понятие «управление затратами». К сожалению, точного его определения до сих пор не существует. Термин этот мы используем, описывая деятельность менеджера при краткосрочном и долгосрочном планировании и контроле затрат. Например, менеджер принимает решения относительно расхода материалов, изменения процесса производства, дизайна продукта и т. д. И решения эти он принимает на основе учетной информации.

Управление затратами имеет широкую сферу действия. К нему относится, например, достижение цели снижения затрат в последующие периоды времени. Следует отметить, что планирование и контроль затрат тесно связаны с планированием объема продаж и прибыли. Например, желая увеличить объем продаж

и, следовательно, прибыль организации, менеджеры намеренно идут на увеличение затрат на рекламу и модернизацию продукции.

Управление затратами, как правило, не обособлено, часто оно входит в состав общей стратегии управления предприятием.

Теперь мы проиллюстрируем, каким образом управленческий учет вносит свой вклад в процесс принятия менеджером решений по планированию и контролю.

## Планирование и контроль

Рассмотрим рис. 1.1. На нем показано, каким образом система управленческого учета в газете «The Daily Sporting News» (DSN) играет стержневую роль в принятии решений по планированию и контролю. Система позволяет проводить решения через организацию. Отметим следующее:

- ♦ **планирование** — это прогнозирование результатов при реализации различных альтернативных путей достижения целей организации и выбор оптимального варианта;

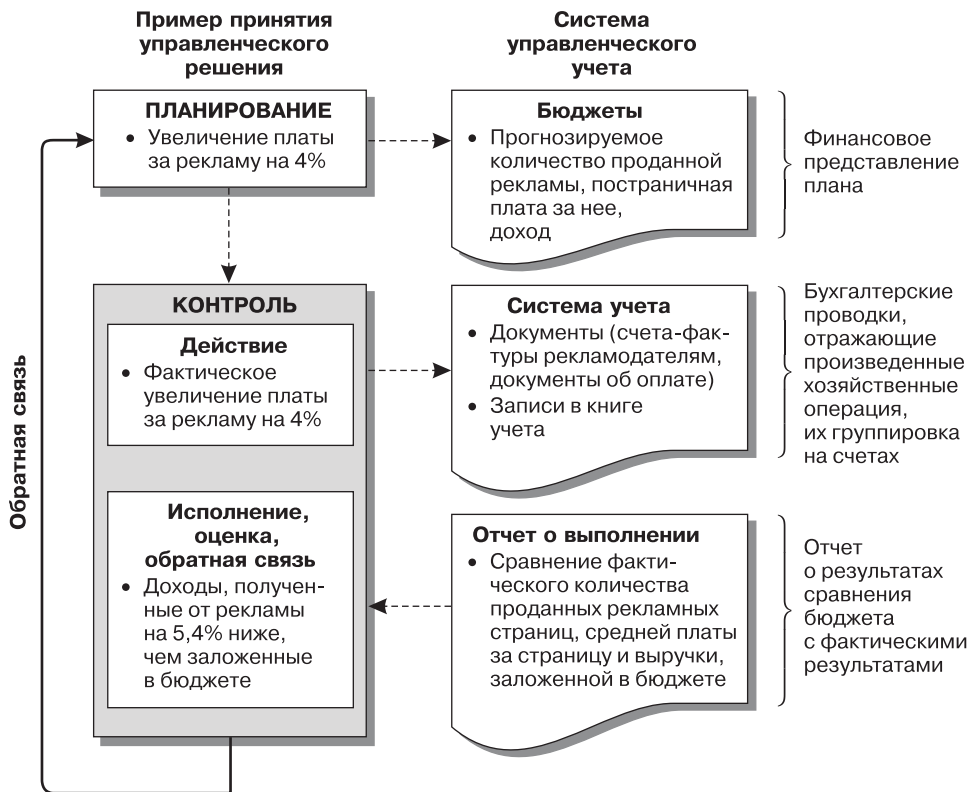


Рис. 1.1. Как учет содействует планированию и контролю в DSN



- ◆ **контроль** — а) проверка выполнения управленческих решений по планированию; б) оценка эффективности выполнения этих решений и установление обратной связи, которая помогает при принятии решений по планированию деятельности следующих периодов.

Эти процессы показаны в левой части рис. 1.1. В правой части отражено, каким образом система управленческого учета содействует планированию и контролю.

Рассмотрим процесс планирования в DSN. Его ключевая цель — увеличение операционной прибыли. Достижение этой цели возможно путем реализации трех альтернативных вариантов:

- 1) изменить отпускную цену на газету;
- 2) изменить размер платы за рекламу в газете в расчете на страницу;
- 3) сократить затраты на заработную плату путем уменьшения численности работников.

Главный редактор DSN предпочла второй вариант, и было принято решение в марте 2001 г. увеличить плату за рекламу до \$5200 в расчете на страницу (или на 4%). В бюджете было определено, что выручка от размещения рекламы составит \$4 160 000 (\$5200 × 800 страниц — прогнозируемый объем продаж в марте 2001 г.). Бюджет — это количественное выражение плана действий на будущий период времени, помощь в координации действий по его выполнению. Роль бюджетирования велика не только в процессе планирования, но и в процессе контроля. Информация, используемая при построении бюджета, как правило, включает в себя финансовые и нефинансовые данные прошлых периодов, которые собираются в учетной системе в рутинном (регулярном) порядке.

Теперь рассмотрим более подробно решения DSN в сфере контроля. Одно из принятых решений касалось необходимости оперативно донести информацию о новых ценах на рекламу в газете до торговых представителей и рекламодателей. Функция контроля включает проверку исполнения решения и сравнение фактических результатов с заложенными в бюджете. В течение марта 2001 г. DSN занималась продажей рекламных полос, выставляла счета и получала платежи. Выставленные счета и данные о получении платежей фиксировались в системе учета организации. Доход от продажи рекламных полос в марте сложился из совокупности сумм по отдельным счетам за рекламу в этом же месяце. В табл. 1.1 представлен отчет DSN об объеме продаж за рекламу в марте 2001 г.

Отчет свидетельствует о том, что в марте 2001 г. было продано 760 рекламных страниц (на 40 страниц меньше, чем планировалось). Средняя плата за страницу составила \$5080 по сравнению с планируемой в \$5200. Фактические доходы от рекламы в марте составили \$3 860 800, что на \$299 200 меньше, чем было заложено в бюджете.

Отчет о рекламных доходах DSN дает информацию для дальнейших исследований и последующих решений. Возникают следующие вопросы. Сумели ли работники отдела маркетинга убедить рекламодателей в том, что с новой ставкой \$5200 за страницу реклама в газете будет хорошо продаваться? Почему фактическая средняя плата за страницу составила \$5080 вместо предусмотренных

Таблица 1.1

**Отчет DSN о полученных доходах от продажи рекламных полос за март 2001 г.**

	<b>Фактические данные</b>	<b>Бюджетные данные</b>	<b>Абсолютное отклонение</b>	<b>Относительное отклонение</b>
<b>(1)</b>	<b>(2)</b>	<b>(3)</b>	<b>(4) = (2) – (3)</b>	<b>(5) = (4)/(3)</b>
Количество проданных рекламных страниц	760	800	–40 (неблагоприятное)	–5,0% (неблагоприятное)
Средняя плата за страницу, \$	5080	5200	–120 (неблагоприятное)	–2,3% (неблагоприятное)
Объем продаж, \$	3860800	4160000	–299200 (неблагоприятное)	–7,2% (неблагоприятное)

в бюджете \$5200? Может, некоторые торговые представители заключили договоры по прежней ставке? Может, другие газеты также имели некоторое падение спроса на рекламу в данный период времени? Ответы на эти вопросы подталкивают менеджеров компании предпринять продиктованные данной ситуацией действия, например мотивировать работников рекламного отдела на более эффективную деятельность по привлечению существующих и потенциальных клиентов-рекламодателей.

Хорошо составленный план должен быть достаточно гибким, т. е. позволять менеджерам использовать непредвиденные обстоятельства в пользу своей компании. Ни в коем случае контроль не означает, что менеджеры не могут в некоторой степени отступать от намеченного плана в отдельных ситуациях для достижения более высоких результатов.

**Обратная связь: связь между планированием и контролем**

**Обратная связь** является связующим звеном между планированием и контролем (см. рис. 1.1); она позволяет менеджерам организации отслеживать, каким образом реализуется исполнение управленческого решения; на основе собранных и проанализированных фактических данных делать выводы относительно принятия и реализации будущих решений. Обратная связь может вести к изменениям целей организации, изменению процесса реализации управленческого решения, изменению объема и набора информации, необходимой для прогнозирования ситуации на рынке, и т. д. Специалисты управленческого учета играют ключевую роль в процессе обратной связи, соединяющей планирование и контроль. Далее мы рассмотрим это более подробно.

**Функции бухгалтера в сфере управленческого учета**

Ведение управленческого учета включает три основные функции – подготовку информации для принятия проблемных решений, ведение счетов, ориентацию менеджеров на отклонения.

- ♦ **Подготовка информации для принятия проблемных решений** – сравнительный анализ возможных решений, анализ альтернативных вариантов и определение наилучшего из них. Например, в DSN при принятии реше-

ния о создании интернет-версии газеты был проведен анализ ожидаемой выручки и ожидаемых затрат по предлагаемым проектам трех фирм.

- ◆ **Ведение счетов** — сбор данных и составление отчетности для всех уровней управления по периодам и доведение этих сведений до всех уровней руководства. Например, в DSN — это учет данных об объеме продаж, закупках газетной бумаги, платежах.
- ◆ **Ориентация менеджеров на отклонения** — информационная поддержка менеджеров в управлении по отклонениям. Данная функция связана с акцентированием внимания менеджеров на возможностях и проблемах, возникающих в процессе осуществления деятельности организации, т. е. на тех моментах, которые требуют корректировки. Например, в DSN внимание менеджеров ежедневно обращается на: (а) количество не проданных за день и возвращенных газет; (б) удельные затраты, понесенные при работе печатного прессы. Бухгалтеры, выполняющие данную функцию, должны обращать внимание менеджеров на проблемы, связанные с отклонениями, с целью последующей корректировки и улучшения ситуации.

Бухгалтеры выполняют эти функции на всех стадиях принятия управленческих решений. На стадии планирования наиболее важна первая функция — **подготовка информации для принятия проблемных решений**. Рассмотрим решение DSN из сферы планирования — увеличить доходы от основной деятельности за счет повышения платы за рекламу (см. рис. 1.1). Бухгалтеру следует собрать статистическую информацию о колебаниях цен на размещение рекламы в DSN и последовавших за ними изменениях в полученных суммах доходов, а также информацию о ценах на рекламу, установленных другими газетами. Информация должна быть тщательно проанализирована, и на основе проведенного анализа менеджер должен определить, какое именно решение в данной ситуации является наиболее эффективным, т. е. приведет к желаемому для DSN результату — увеличению доходов от рекламы.

На стадии контроля большее значение имеют две другие функции — **ведение счетов**, а также **ориентация менеджеров на отклонения**. На данной стадии по каналам обратной связи информация вновь поступает к менеджеру. Примером функции ведения счетов в DSN может служить система учета, в которой регистрируются и учитываются данные о полученных доходах от размещения рекламы. Примером второй функции является аналитический отчет о снижении фактической выручки от размещения рекламы в газете в разрезе рекламодателей, снизивших объемы заказов на размещение рекламы или вовсе снявших заказы после объявленного повышения цен. Внимание менеджеров должно быть направлено на этих рекламодателей, им следует задуматься о том, какие меры можно предпринять, чтобы вернуть интерес потерянных клиентов к публикации рекламы именно в DSN.

Менеджеры постоянно находятся в процессе принятия решений. Информация, собранная на стадии контроля, как правило, используется при планировании. В связи с тем что планирование и контроль находятся между собой в постоянном взаимодействии, специалистами по управленческому учету могут выполняться во взаимосвязи все три основные функции.

Менеджеры работают с информацией, предоставляемой им бухгалтерами, и, таким образом, являются как бы клиентами-потребителями их продукции. Бухгалтеры при подготовке информации должны исходить из интересов менеджеров. Например, группа, занимающаяся управленческим учетом в компании *Johnson & Johnson*, производителе потребительских товаров, имеет девизы: «Быть лучшими» и «Восхищаться своими клиентами». Успех управленческого учета зависит от того, улучшаются ли результаты управленческих решений из-за получения менеджерами бухгалтерской информации. В компании *Nortel*, занимающейся телекоммуникациями, менеджеры участвуют в аттестации работников, занимающихся учетом. Таким образом, менеджеры и бухгалтеры работают в непосредственном взаимодействии, оказывая друг другу немалую поддержку.

### Цепочка ценностей

Одинаково важную роль при планировании и контроле процессов хозяйственной деятельности играют как менеджеры, так и бухгалтеры по управленческому учету. Процессы в ходе хозяйственной деятельности протекают в определенной последовательности, составляя как бы цепь операций или событий, на каждой стадии которой продукт или услуга приобретает дополнительную полезность и стоимость. С учетом последовательности процессов и добавления стоимости на каждом из них и появился термин «цепочка ценностей». Понятие «ценность» мы используем, потому что полезность товара или услуги на каждом этапе увеличивается, соответственно увеличивается и ценность данного продукта для потребителя. На рис. 1.2 изображены шесть процессов хозяйственной деятельности, компании *Sony*, выпускающей телевизоры, образующие цепочку ценностей организации. Бухгалтеры, работающие в группах управленческого учета, обеспечивают информационную поддержку принятия управленческих решений в ходе каждого процесса.

- ♦ **Исследование и развитие** — возникновение идеи относительно нового продукта, услуги или технологического процесса, проведение экспериментальных работ. В фирме *Sony* этот процесс включает поиск альтернативных пу-

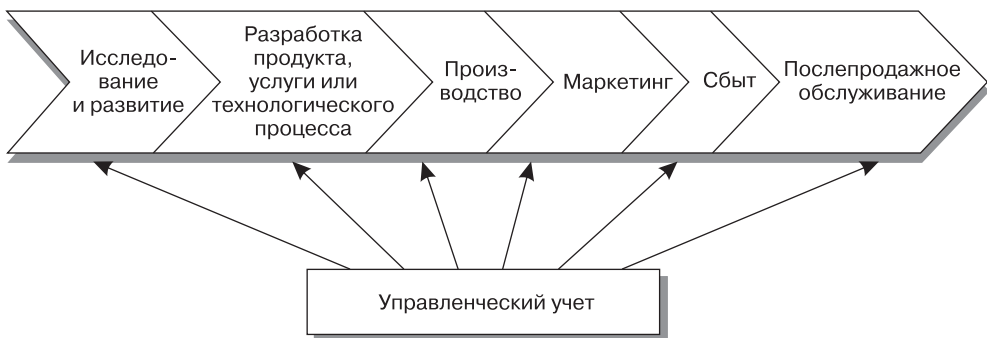


Рис. 1.2. Управленческий учет в цепочке ценностей организации

тей телевизионной передачи данных (например, цифровая связь) и путей достижения желаемой формы экрана, обеспечивающей наилучшее качество изображения.

- ◆ **Разработка товара, услуги или технологического процесса** — детальное планирование и проектирование продукта, услуги или технологического процесса. В фирме *Sony* на этом этапе определяется общее количество комплектующих изделий для телевизора, а также анализируется влияние на величину производственных затрат альтернативных моделей новых разработок.
- ◆ **Производство** — приобретение и переработка материальных ресурсов, необходимых для производства товара или предоставления услуги. Производственный процесс в фирме *Sony* включает в себя приобретение и сборку электронных компонентов, а также упаковку готовой продукции.
- ◆ **Маркетинг** — стадия бизнес-процесса, на которой компании занимаются продвижением своей продукции и ее продаж. Для продвижения своих телевизоров *Sony* устраивает торговые презентации в розничных магазинах, а также активно использует рекламу на телевидении и в средствах массовой информации.
- ◆ **Сбыт** — доведение товаров или услуг до потребителя. Данный процесс в фирме *Sony* включает в себя продажу продукции через розничные магазины, доставку по каталогам и т. д.
- ◆ **Послепродажное обслуживание** — послепродажный сервис в *Sony* включает в себя гарантию осуществления ремонта за счет фирмы в случае поломки телевизора в течение гарантийного срока, а также телефонную линию, по которой покупатель может получить ответы на все интересующие его вопросы у квалифицированных специалистов.

Стоит отметить, что каждый процесс цепочки ценностей важен и ни один из них не должен быть пропущен организацией. На примере *Sony* можно сказать, что каждый процесс является существенным при достижении ее главной цели — продажи качественных телевизоров потребителям и возникновении у них чувства удовлетворения от покупки.<sup>1</sup>

Высшее руководство компании отвечает за формирование стратегии развития предприятия, и эта ответственность распространяется на всю цепочку ценностей.

---

## Повышение значимости систем управленческого учета в организации

Система управленческого учета должна быть ориентирована на проблемы, с которыми могут столкнуться менеджеры в своей практической деятельности. На рис. 1.3

---

<sup>1</sup> В некоторых случаях компании заключают договор с субподрядчиком для выполнения одного или нескольких бизнес-процессов. Например, разработка дизайна продукта может быть возложена на компанию, специализирующуюся в этом деле. Однако и в этом случае остается необходимость координации всех процессов цепочки.

представлены четыре ключевых момента, помогающие менеджеру в принятии решений по планированию и контролю. Управленческий учет играет ключевую роль, помогая менеджерам сосредоточить внимание на этих четырех моментах.

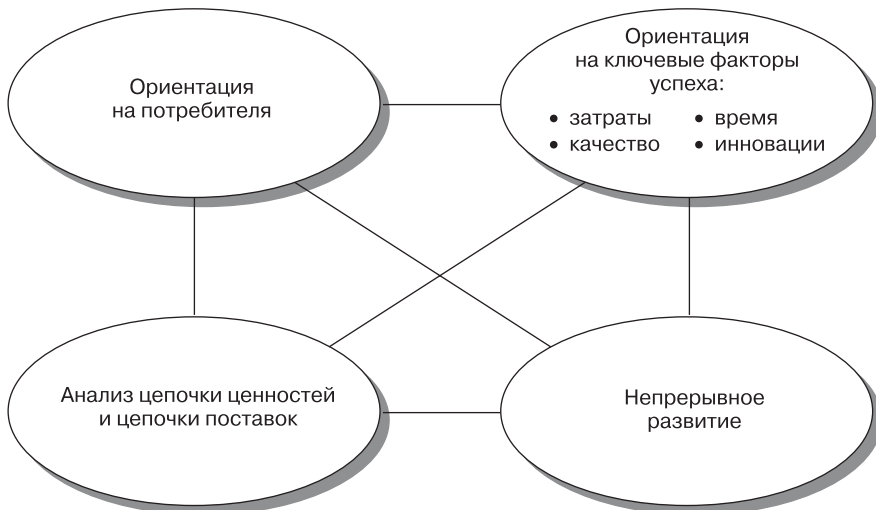
1. *Ориентация на потребителя.* Потребители являются основой успеха организации. Количество организаций, внимание которых сосредоточено на их покупателях, достаточно велико и постоянно увеличивается. Например, компания *ABB (Asea Brown Boveri)* — мировой производитель продукции промышленного назначения — придает особую важность этому фактору:

Ориентация на потребителя — основной принцип, которым мы руководствуемся в нашем бизнесе. Это та составляющая, которая постоянно побуждает нас задавать самим себе вопрос: «Что мы можем сделать, чтобы приумножить ценность товара для потребителя?» Исходя из ответа на этот вопрос планируются наши дальнейшие действия.

Проблема, с которой сталкиваются менеджеры, заключается в определении оптимального объема ресурсов, которые необходимо вложить, чтобы удовлетворить запросы покупателей. При выполнении этого условия они перейдут в категорию постоянных покупателей и дополнительно могут привлечь своих знакомых. Более подробно тема будет обсуждаться в гл. 13, а в гл. 16 рассмотрен анализ рентабельности покупателей.

2. *Ориентация на ключевые факторы успеха.* Совокупность этих факторов оказывает непосредственное воздействие на экономическую жизнеспособность организации. Это следующие факторы:

- ◆ *Затраты.* Организация должна постоянно рассматривать альтернативные пути снижения затрат на производство продукции или предоставления услуг.



**Рис. 1.3.** Ключевые принципы принятия управленческих решений

- ◆ *Качество.* Потребители ожидают получить товар с высоким уровнем качества; на сегодняшний день они гораздо менее терпимо относятся к низкому качеству, нежели раньше.
- ◆ *Время.* Фактор времени включает в себя множество компонентов. К наиболее важным из них можно отнести: время, затраченное на развитие нового продукта и его выход на рынок; скорость, с которой организация откликается на запросы потребителей и рынка; соблюдение сроков поставки продукции и др.
- ◆ *Инновации.* На сегодняшний день общепризнанным фактом является необходимость непрекращающегося потока разработки организацией новых продуктов, услуг и технологий для достижения ее успеха на рынке.

Менеджеры компании к тому же обязаны следить не только за эффективностью работы собственной организации, но отслеживать ситуацию на рынке и действия конкурентов, так как последние могут предложить потребителям нечто новое и таким образом переманить их к себе.

Эти вопросы будут освещаться более подробно в последующих главах. В частности, гл. 5 посвящена использованию метода пооперационного калькулирования (*ABC* или «*AB*-костинг»); гл. 12 — калькулированию по заданным параметрам; гл. 13 — взаимосвязи между нововведениями в деятельности организации и удовлетворением покупателей; и гл. 19 — затратам на качество, «узким» местам и периоду времени осуществления производства.

3. *Непрерывное развитие.* Непрерывный процесс совершенствования конкурентами своей продукции и технологий заставляет организацию постоянно заниматься исследованием рынка, исследованием клиентской базы. Приведем следующие фразы, подтверждающие эту мысль:

- ◆ путешествие, не имеющее конца;
- ◆ если вы не идете вперед, вы идете назад.

Для достижения единой цели — сохранения конкурентоспособного положения на рынке — компании, работающие в различных отраслях, акцентируют свое внимание на различных факторах. Например, авиакомпания ищет пути увеличения доли рейсов, прибывающих вовремя, в общем объеме своих рейсов. Для интернет-компании наиболее важным является фактор предоставления своим пользователям доступа в сеть без сбоев и задержек; для компании *Sumitomo Electric Industries*, японского производителя электрических проводов и кабелей, внимание фокусируется на факторе снижения затрат на производство и т. д.

Более подробно эта тема будет рассмотрена в гл. 6 при описании кайзен-бюджетов, в гл. 7, посвященной процессу постоянного совершенствования на основе метода «стандарт-кост» и в гл. 10 в подпункте «кривая квалификации».

4. *Анализ цепочки ценностей и цепочки поставок.* Эта тема подразумевает собой два взаимосвязанных аспекта:

- ◆ факт, что каждый из процессов хозяйственной деятельности организации вносит существенный вклад в ценность и стоимость продукта;
- ◆ интеграцию и координацию усилий на всем протяжении бизнес-процессов организации.

## КОНЦЕПЦИЯ В ДЕЙСТВИИ

**Финансовая группа *Cummins Engine***

Долгое время финансовая группа компании *Cummins Engine* при работе с менеджерами руководствовалась следующей установкой: «Мы устанавливаем правила, а вы лишь следуете им». В целом политика компании являла собой командный централизованный тип управления. Компания не интересовалась потребностями потенциальных клиентов. Однако на определенном этапе своей деятельности, столкнувшись с возросшей конкуренцией, компания была вынуждена предпринять усилия, направленные на укрепление ее позиций на рынке. Была сформирована проектная группа, в которую вошли менеджеры подразделений, специалисты в области информационных систем и члены мировой организации *Cummins*. Для финансовых служб была поставлена задача: «приносить большую пользу для компании в целом». Не менее важную роль играло и требование наладить выпуск продукции таким образом, чтобы учитывались желания потребителей. Меры, направленные на достижение этих целей, включали в себя:

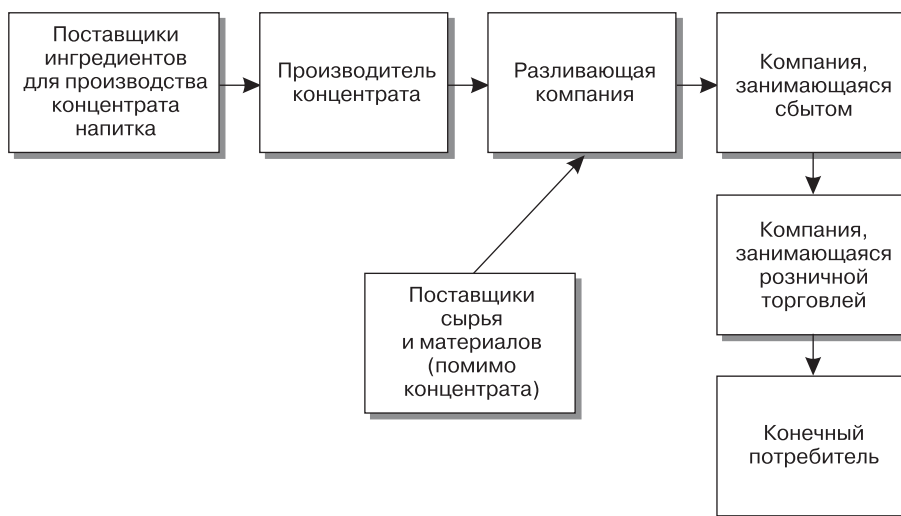
- ◆ планирование и бюджетирование;
- ◆ обеспечение руководства информацией, необходимой для принятия правильных решений.

Одной из инициатив явилось также увеличение доли ресурсов, направляемых на поддержку управленческих решений, и снижение объема ресурсов, расходуемых на заключение сделок. Работники проектной группы посетили финансовые подразделения таких компаний, как *Ford* и *Hewlett-Packard*. По результатам обследования было определено, что в вышеназванных организациях затраты на заключение одной сделки составляют в среднем \$0,80, в то время как в *Cummins Engine* — \$3,17. Стало ясно, что усилия компании должны быть направлены в основном на снижение этого показателя и доведение его до уровня фирм, лидирующих на рынке. Весь процесс закупок, включая оплату счетов, был централизован в одном регионе (Колумбия, Индиана). Установлена более тесная связь снабжения и учета. Какой был получен результат? Затраты, приходящиеся на счет-фактуру, сравнительно быстро достигли уровня затрат компаний, лидирующих на рынке, уровень ошибок снизился, а удовлетворение пользователей тем временем возросло.

*Источник: T. Compton, L. Hoshower and W. Draeger. «Reengineering Transaction Processing Systems at Cummins Engine», Journal of Cost Management, Vol. 12, No. 3.*

Под **цепочкой поставок** понимается поток товаров, услуг и информации, проходящий от начального звена (начального производителя) до конечного (конечного потребителя). В качестве примера рассмотрим цепочку поставок компаний, производящих безалкогольные напитки, — *Coca-Cola* и *Pepsi-Cola*. Многие компании принимают участие в процессе создания данного продукта, прежде чем он достигает конечного потребителя. На рис. 1.4 изображена такая цепочка поставок. В процессе управления затратами особое внимание уделяется интеграции и координации действий всех звеньев цепочки, т. е. всех компаний и подразделений, задействованных в этом процессе. Более подробно данные вопросы описаны





**Рис. 1.4.** Цепочка поставок *Coca-Cola* и *Pepsi-Cola*

в гл. 7, посвященной анализу отклонений, в гл. 12 — калькуляции по заданным параметрам и в гл. 20, посвященной концепции «точно в срок» и анализу цепочки поставок.

Четыре ключевых момента данного подпункта находятся во взаимосвязи. Например, ориентация организации на своего потребителя (тема 1) во многих компаниях является ключевым составным пунктом при развитии и внедрении нового продукта (тема 2). Разработчики продукта прикладывают все усилия ради снижения уровня затрат на всех операциях цепочки ценностей и цепочки поставок (темы 3 и 4).

## Ключевые правила управленческого учета

Для того чтобы успешно осуществлять подготовку информации для принятия проблемных решений, ведение счетов, ориентацию менеджеров на отклонения, специалисты по управленческому учету должны всегда помнить три главных правила управленческого учета:

- ◆ используй подход с точки зрения эффективности;
- ◆ относись к поведенческим аспектам так же внимательно, как к техническому обеспечению;
- ◆ используй различные затраты для разных целей.

### Подход с точки зрения эффективности («затраты—выгода»)

Бухгалтеры зачастую сталкиваются с необходимостью подготовки информации для принятия решений по наиболее рациональному распределению ресурсов: например, приобрести новый комплект программного обеспечения или нанять специалиста? При решении подобных вопросов необходимо руководствоваться под-

ходом с точки зрения эффективности «затраты—выгода», т. е. ресурсы должны быть направлены на те из альтернативных вариантов, которые в наибольшей степени способствуют достижению главных целей организации и в то же время менее затратны. Главным критерием выбора альтернативы является превышение ожидаемой прибыли над ожидаемыми затратами.

Предположим, компания собирается внедрить у себя новую систему бюджетирования. До этого в организации использовалась модель, состоящая из системы учета фактических данных, и малоформализованная система планирования. Основным преимуществом внедрения системы бюджетирования явилось то, что менеджеры смогли осуществлять формализованное регулярное планирование. Появилась возможность принимать более рациональные, более выгодные для компании решения. Таким образом, в данном случае выгода, полученная от внедрения системы бюджетирования, превышает затраты на ее внедрение, т. е. затраты на соответствующее оборудование, на подготовку кадров и т. д.

### **Поведенческий и технический аспекты**

Подход с точки зрения эффективности («затраты—выгода») является основным критерием выбора наиболее оптимального управленческого решения. Однако необходимо отметить и важность фактора человеческого поведения при решении той или иной проблемы. Система управленческого учета одновременно выполняет две функции: а) помогает менеджерам в принятии верных решений; б) мотивирует поведение менеджеров и других работников на достижение главных целей организации.

Не стоит недооценивать роль отдельных личностей и коллектива в эффективности планирования и контроля. Как бухгалтерам, так и менеджерам следует всегда помнить, что системы управления не ограничиваются только техническими параметрами, как, например, тип используемого программного обеспечения или частота, с которой готовятся отчеты. Менеджмент прежде всего — это деятельность человека (менеджера), направленная на то, чтобы помочь другим работникам сделать их работу лучше и эффективнее. Например, очень часто для достижения общих целей организации намного полезнее ситуация, когда менеджер персонально общается с подчиненным ему работником, объясняя, что следует изменить в работе, на что обратить внимание и т. д., а не просто посылает работнику указания.

### **Различные затраты для разных целей**

В данной книге рассматриваются альтернативные пути исчисления затрат. Главное, что необходимо помнить, — это то, что для различных целей используются различные пути группировки и расчета затрат. Как зачастую говорят: «Один и тот же ботинок не может быть впору всем». Концепция учета затрат, используемая для составления внешней отчетности, может абсолютно не соответствовать концепции, применяемой для составления внутренней отчетности предприятия. Рассмотрим в качестве примера расходы на рекламу, связанные с запуском нового программного продукта *Microsoft*. Срок полезного использования продукта составляет 2 года и более. Для внешней отчетности (например, для акционеров) за-

траты на телевизионную рекламу полностью относятся на уменьшение прибыли именно в том году, в котором они имели место. Это является обязательным требованием общепринятых принципов бухгалтерского учета. И наоборот, для целей управления организацией (для составления внутренней отчетности организации) понесенные затраты на рекламу могут быть капитализированы и списаны на уменьшение прибыли в течение нескольких последующих лет.

Как уже было сказано выше, финансовые отчеты могут предназначаться как для внешних пользователей, так и для использования внутри самой организации. Поэтому специальные методы ведения бухгалтерского учета могут быть различными. Если в одной ситуации будет применяться один метод, то в другой ситуации, возможно, будет целесообразнее применить абсолютно другой метод.

Итак, управленческий учет базируется на трех ключевых правилах и действует в пределах определенной организационной структуры компании.

---

## **Организационная структура управления предприятием и управленческий учет**

### **Линейные и функциональные взаимосвязи**

Во многих организациях проводят разграничение линейного и функционального управления. Линейные руководители непосредственно отвечают за достижение определенных целей организации. Например, для начальников производственных цехов в качестве бизнес-индикаторов могут задаваться как операционная прибыль, так и показатели объема производства в заданной номенклатуре, показатели качества продукции или услуги и т. д. Задачей функциональных руководителей (например, начальника группы управленческого учета) является осуществление содействия линейным руководителям. В качестве примера рассмотрим следующую ситуацию. Директор по производству (линейный руководитель) может быть ответствен за приобретение нового оборудования, необходимого для производства. Главный бухгалтер (функциональное управление) оказывает содействие директору по производству путем предоставления ему информации о затратах по нескольким альтернативным вариантам приобретения производственного оборудования.

Необходимо также отметить, что в настоящее время придается особое значение осуществлению совместной работы линейных и функциональных руководителей в одной команде, что дает в итоге оптимальный результат и наилучшее обеспечение достижения целей организации.

### **Финансовый директор компании и главный бухгалтер**

Финансовый директор организации относится к топ-менеджерам, в его ведении находятся все финансовые операции организации. Набор сфер ответственности финансового директора варьируется в различных компаниях, но в основном это:

- ◆ бухгалтерский учет, включающий формирование информации как для внешней, так и внутренней отчетности организации;
- ◆ банковское краткосрочное и долгосрочное кредитование предприятия;

- ◆ управление рисками, включая прогнозирование рисков, деятельность по их снижению и избежанию;
- ◆ управление величиной налогов, включая налоговое планирование;
- ◆ внутренний аудит, включающий обзор и анализ финансовых и других показателей для проверки правильности составления финансовой отчетности организации.

На некоторых предприятиях в ведении финансового директора находятся также и информационные системы, в то время как на других существует отдельная должность — директор по информационным технологиям.

Не менее важным лицом в компании является и главный бухгалтер, в ведении которого находятся управленческий и финансовый учет. В данной книге внимание авторов сфокусировано главным образом на осуществлении главным бухгалтером функции управленческого учета. Главный бухгалтер осуществляет линейное руководство только в пределах своего департамента. Однако современная концепция бухгалтерского учета говорит о том, что главный бухгалтер оказывает управляющее воздействие на менеджеров организации специфическим путем. Через составление отчетов и интерпретацию релевантных данных (выполняя функцию подготовки информации для проблемных решений и акцентирование внимания менеджеров на отклонениях) бухгалтер являет собой силу, которая побуждает управляющий персонал к принятию наиболее правильных и рациональных решений.

На рис. 1.5 представлен фрагмент схемы организационной структуры управления компании *Nike*, крупного производителя обуви и одежды. Финансовый директор, относясь к категории высшего звена управления, линейно подчинен высшим руководителям компании. Как и в большинстве организаций, главный бухгалтер в фирме *Nike* подотчетен финансовому директору. Схема организационной структуры, изображенная на рисунке, представляет собой формальную структуру связей между элементами системы управления компании. В большинстве организаций наряду с формализованными отношениями существуют и неформальные отношения между сотрудниками. Примером неформальных отношений между сотрудниками может служить дружба между ними, связанная с профессиональными или личными интересами, а также, например, предпочтения, которые руководитель отдает тем сотрудникам, на которых, на его взгляд, он может положиться в конкретных ситуациях.

Финансовый директор *Nike* — один из тринадцати членов руководства корпорации. Помимо него в состав высшего руководства входят: председатель совета директоров, генеральный директор и десять вице-президентов (вице-президенты по географическим регионам — в США, Азии и Европе; по продуктам; по управлению брендами; по управлению персоналом и главный юрисконсульт). В компании *Nike* в каждом регионе (США, Азия, Европа) есть главный бухгалтер, кроме того, во многих отдельных странах внутри этих трех регионов также есть свои главные бухгалтеры.

Необходимо также отметить, что все сотрудники организации должны соблюдать правила профессиональной этики, и особенно это относится к бухгалтерам,

## ОБЗОР ПРАКТИКИ КОМПАНИЙ

**День из жизни бухгалтера, специализирующегося в области управленческого учета**

Какие виды работ выполняет бухгалтер? Исследования показали, что 10% и более бухгалтеров выполняют следующие работы (см. таблицу):

	Ежедневно, %	Раз в неделю, %	Раз в месяц, %	Раз в квартал или раз в год, %	Никогда не выполняют, %	Итого, %
Управление учетом/ управление финан- сами	64	14	11	5	6	100
Внутреннее консультирование	36	32	19	7	6	100
Ведение учета и составление отчетности	18	28	36	9	9	100
Работы, связанные с персоналом организации	11	23	25	22	19	100
Финансовый и эко- номический анализ	10	15	39	24	12	100

По степени важности профессиональные навыки и умения, необходимые для работы бухгалтеру, ранжируются следующим образом:

- ◆ профессиональная этика;
- ◆ аналитические способности;
- ◆ коммуникационные способности;
- ◆ умение слушать.

Какие перемены ждут бухгалтеров в будущем? Предполагается, что наиболее важными станут следующие операции:

- ◆ долгосрочное стратегическое планирование;
- ◆ оценка эффективности деятельности организации, ее подразделений и менеджеров;
- ◆ анализ рентабельности продукции и покупателей.

В результате все большего использования информационных технологий в будущем бухгалтеры смогут тратить меньше времени на сбор информации и подготовку финансовой отчетности и больше времени уделять финансовому анализу.

Обзор, проведенный в отношении главных бухгалтеров в США, подтвердил эти данные. Главным бухгалтерам предлагалось ответить на вопрос: на что, как они предполагают, будет в основном уходить их рабочее время в ближайшие пять лет по сравнению с прошедшими пятью годами?

В целом ответ был таков. В настоящее время к основным обязанностям главного бухгалтера относят функцию управления, обеспечение контроля над ведением бизнеса, а также планирование и составление отчетов. В будущем

же предполагается переход к партнерству в бизнесе — информационной поддержке управленческих решений, осуществлению инициатив и руководству бизнесом.

Главный бухгалтер компании *Northern Telecom* поддержал эту точку зрения, добавив: «В первую очередь вы должны руководить организацией и лишь во вторую — быть ее бухгалтером».

Источник: G. Siegel and B. Kulesza. «The Practice Analysis of Management Accounting»; L. Berry and J. Scheumann. «The Controller's Good Intentions».

которые владеют большими объемами информации. Далее мы рассмотрим этот вопрос более подробно.

## Профессиональная этика

По сравнению с представителями других профессий для бухгалтеров понятие профессиональной этики является особо важным. Профессиональные организа-



**Рис. 1.5.** Компания *Nike*: взаимосвязи финансового директора и главного бухгалтера