Мяновская Дарья Викторовна. Центры финансовой ответственности предприятия в условиях управленческого учета : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10. - Москва, 2003. - 183 с. РГБ ОД,

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы построения системы управленческого учета на предприятии

1.1. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием 12.

1.2. Центры финансовой ответственности и финансовая структура предприятия стр. 30.

Глава 2. Анализ организации центров финансовой ответственности предприятия в условиях управленческого учета

2.1. Особенности формирования центров финансовой ответственности на предприятии . 45.

2.2. Состав показателей, условия и принципы построения внутренней отчетности центров финансовой ответственности стр. 68.

Глава 3. Основные направления совершенствования финансовых отношений внутри предприятия

3.1. Трансфертное ценообразование в отношениях между центрами финансовой ответственности предприятия стр. 88.

3.2. Управление затратами предприятия по центрам финансовой ответственности стр. 104.

3.3. Управление прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности стр. 124.

Заключение стр. 143.

Библиографический список стр.150.

Приложения стр. 161.

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования**вызвана следующими обстоятельствами.

Россия в настоящее время находится на пути строительства рыночных отношений. Предоставление самостоятельности предприятиям в решении как текущих вопросов их производственной деятельности, так и в определении путей их дальнейшего развития, вызывает потребность иметь такую информационную систему, которая позволяет принимать обоснованные управленческие решения. Бухгалтерский финансовый учет как основная часть существующей информационной системы предприятия не обеспечивает управленцев всех уровней оперативной информацией. В силу своей специфики данный учет не может предоставить информацию и для разработки стратегии и тактики внутреннего управления деятельностью предприятия в условиях рынка. Все это приводит к настоятельной необходимости развития управленческого учета, широкому использованию его методов в управлении предприятием.

Сегодня в сфере управления затратами и финансовыми результатами деятельности существует две основные проблемы. Первая - переориентировать отечественную теорию и накопленный опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка. Вторая - создание новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений. В этом отношении значительный интерес представляет для российских предприятий изучение системы управленческого учета.

Одним из важнейших аспектов развития теории и практики управленческого учета является разграничение контроля за уровнем затрат и уровнем доходов по местам их возникновения и центрам ответственности.

Возможность выделения центров ответственности продиктовано необходимостью регулирования затрат и конечных финансовых результатов на основе группируемых показателей, побуждая не только заинтересованность, но и ответственность руководителей структурных подразделений предприятия. Сгруппированная по центрам ответственности информация позволяет уяснить, как и в каком объеме можно воздействовать на конечные результаты деятельности предприятия. Управление предприятием через центры финансовой ответственности - это инструмент для тех, кто хочет оперативно управлять бизнесом и воздействовать на него, а также: иметь системное представление о направлении и темпах развития предприятия; понимать, за счет чего стало возможным достижение результата, кто реально приложил к этому усилия; знать, какое звено предприятия тормозит движение; определить наиболее эффективные подразделения компании, воздействуя на которые можно добиться максимального эффекта и достичь качественно новых результатов. Внедрение технологии управления предприятием по центрам финансовой ответственности переводит процесс управления на новый качественный уровень, заключающийся в управлении по целям вместо традиционного подхода по функциям.

Для отдельных компаний формирование центров финансовой ответственности не просто перспективно и желательно, но и является помимо прочего показателем качества управления. Центры финансовой ответственности являются своего рода переходной ступенью для формирования той системы управления финансами, которая способствует развитию, а не стагнации и умиранию бизнесов. Реализовав внедрение системы управления по центрам финансовой ответственности, руководство предприятия сможет эффективно руководить своим бизнесом и достигать качественно новых результатов.

В Российской Федерации определение управленческого учета до настоящего времени не получило в экономической литературе более или менее четкой и однозначной трактовки. Что неизбежно приводит к терминологической путанице и спорам, которые затрудняют процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику наших предприятий. Среди специалистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, теории учета.

Концепцию учета по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Дж. Хиггинс в 1952 г. Среди зарубежных ученых наиболее фундаментальные труды по проблемам управленческого учета в различных сферах экономики имеют: Дж. Арнольд, Р. Вандер Вил, А. Дейли, К. Друри, Б. Нидлз, Ж. Ришар, Дж. Сандели, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Т. Хоуп, Л. Шардонне, Б. Штайгмайер, Р. Энтони.

В отечественной экономической литературе понятие «управленческий учет» появилось после публикации работ Н.Г. Чумаченко, С.С. Сатуболдина. В последующем среди отечественных ученых наибольший вклад в разработку теории управленческого учета внесли А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, М.В. Бахрушина, А.А. Володин, В.Б. Ивашкевич, В.Е. Ластовецкий, Ю.А. Мишин, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, СИ. Полякова, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, С.К. Татур, В.И. Ткач, А.Д. Шер, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова.

Несмотря на то, что за последние годы осуществлены попытки объяснения теоретических основ управленческого учета в основном на примере зарубежных стран, четкое определение специфических для России функций этого вида учета пока не выработано. Среди специалистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием. Это неизбежно приводит к терминологической путанице и спорам, которые затрудняют процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику предприятий.

Актуальность, практическая значимость и недостаточная разработанность рассматриваемой проблемы обусловили выбор темы диссертационной работы, постановку цели и задач исследования, структуру изложения материала.

**Цель диссертационного исследования**заключается в том, чтобы на основе современной теории финансовых отношений внутри предприятия, критического анализа существующей практики создания центров финансовой ответственности на предприятии разработать теоретические положения и практические предложения в области механизма реализации финансовых прав и ответственности внутри предприятия, управления затратами и прибылью, и на этой основе определить пути повышения эффективности финансовой деятельности предприятия.

**Задачи исследования:**

исследовать основные теоретические и практические проблемы современного управленческого учета;

проанализировать особенности формирования центров финансовой ответственности на российских предприятиях;

рассмотреть и уточнить права и обязанности центров финансовой ответственности;

проанализировать и определить условия и принципы построения внутренней отчетности и выделить показатели деятельности центров финансовой ответственности;

исследовать приемы и методы трансфертного ценообразования и обосновать критерии выбора оптимального метода в зависимости от условий функционирования предприятия;

выработать практические рекомендации в части управления затратами по центрам финансовой ответственности в условиях управленческого учета;

выработать практические рекомендации по управлению прибылью по центрам финансовой ответственности в условиях управленческого учета.

**Объект исследования**- предприятия автодорожного строительства ОАО «МиП», ОАО «Истринский автодор», ЗАО «Сергиево-Посадский автодор».

**Предмет исследования**- особенности формирования и функционирования центров финансовой ответственности на предприятии.

**Теоретическую и методологическую**основу диссертационного исследования составляют труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативные акты, практические разработки по финансам предприятий, а также современные концепции управленческого учета в странах с развитой рыночной экономикой.

В процессе исследования применялись методы обобщающих показателей, расчетно-аналитические методы, методы анализа динамики и структуры, методы структурно-динамического и экономического анализа.

**Научная новизна**проведенного исследования заключается в том, что в диссертационной работе уточнены и систематизированы теоретические основы управления по центрам финансовой ответственности на предприятии в условиях управленческого учета, разработаны практические рекомендации и методики совершенствования финансовых отношений внутри предприятия в этих условиях.

**Наиболее важные выводы, содержащие научную новизну,**заключаются в следующем.

1. На основе исследования и анализа теоретических и практических проблем организации управленческого учета на предприятиях уточнены сущность, роль, цели и задачи управления по центрам финансовой ответственности. Центр финансовой ответственности определяется как структурное подразделение или группа подразделений, осуществляющие операции, конечная цель которых - максимизация прибыли, способные оказывать непосредственное воздействие на прибыльность, а также отвечать перед вышестоящим руководством за реализацию установленных целей и соблюдение уровней расходов в пределах установленных лимитов. Цель системы управления по центрам ответственности состоит в повышении

эффективности управления подразделениями на основе обобщения данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо.

1. Сформулированы принципы формирования центров финансовой ответственности. В частности, центр ответственности отвечает только за те затраты и выручку, на которые должны и могут влиять его руководители в течение определенного периода. Предложена классификация центров финансовой ответственности, выделены соответствующие признаки (целепологание внутрифирменного планирования; уровень управления; объем полномочий и обязанностей центра; задачи и функции центра; степень совпадения с местом возникновения затрат; место в иерархии центров ответственности; отношение к внутреннему хозяйственному механизму) и на основе каждого из них определены виды центров ответственности. Определены следующие функции центров финансовой ответственности: удовлетворение информационных потребностей управленческого учета; оперативный контроль затрат и результатов на разных уровнях предприятия; оценка деятельности руководителей, менеджеров и подразделений.
2. Предложены последовательные этапы формирования и внедрения системы управления по центрам финансовой ответственности, обеспечивающие планомерную и целенаправленную деятельность предприятия в этом отношении.

4. Определены права и обязанности центров финансовой ответственности  
с учетом условий их экономической, производственной, социальной и  
организационной деятельности. Разработаны проекты положений,  
позволяющие регламентировать данные права и обязанности на предприятии (о  
финансовой структуре предприятия; о центре финансовой ответственности; о  
функциях центра; о внутреннем экономическом механизме; о трансфертных  
ценах; о рассмотрении претензий), а также проект договора о производственно-  
хозяйственной деятельности центров финансовой ответственности. Указанные  
проекты внедрены в практику компании ОАО «МиП».

5. Выявлены условия и принципы формирования внутренней отчетности  
центров финансовой ответственности, среди которых важнейшими являются  
следующие: 1) отчетность содержит только те показатели, которые  
подконтрольны менеджеру данного центра ответственности и на динамику  
которых он может оказывать влияние, а также содержит информацию об  
отклонениях, наличие которой позволяет управлять такими отклонениями; 2)  
детальность отчетов уменьшается по мере увеличения уровня руководителя,  
которому они представляются, при этом отчеты вышестоящему руководству не  
являются результатом суммирования отчетов нижестоящим менеджерам.  
Предложена система отчетности центров ответственности, исходящая из того,  
как измеряются и контролируются результаты операций применительно к  
основным центрам финансовой ответственности предприятия (отчеты по  
центрам затрат, отчеты по центрам прибыли).

1. Выделены финансовые показатели, которые рекомендуется использовать для оценки деятельности центров финансовой ответственности. Финансовые показатели определены в зависимости от типа центров финансовой ответственности: центры управленческих затрат - управленческие расходы; центры производственных затрат - прямые затраты на производство, общепроизводственные затраты; центры дохода - выручка от продаж, коммерческие расходы; центры прибыли - прибыль от продаж, рентабельность продаж, рентабельность продукции.
2. На основе анализа методов трансфертного ценообразования (трансфертные цены, основанные на рыночных ценах; трансфертные цены, основанные на себестоимости по принципу «себестоимость плюс»; договорные трансфертные цены) обоснованы критерии выбора оптимального метода исчисления трансфертных цен в зависимости от условий функционирования предприятия: задачи трансфертного ценообразования; тип центров финансовой ответственности; состояние рынка продуктов и услуг предприятия; степень децентрализации организационной структуры предприятия.
3. Разработана методика управления затратами центров финансовой ответственности предприятия. Целью применения методики является обобщение данных о затратах каждого центра ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо. Она включает 3 раздела: объект, цели и задачи управления затратами; виды затрат; описание системы управления затратами.
4. Разработана методика управления прибылью на основе организации центров финансовой ответственности. Цель применения методики - оценка, прогнозирование и получение (достижение) прибыли, рентабельности и эффективности деятельности центров финансовой ответственности и предприятия в целом. Методика включает 3 раздела: цели и задачи управления прибылью; этапы управления прибылью; описание системы управления прибылью.

**Значение полученных результатов для теории и практики**Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что в нем разработан ряд теоретических проблем, определяющих уровень эффективности внедрения и функционирования на предприятии центров финансовой ответственности в условиях управленческого учета, таких, как сущность и роль такого управления, основные принципы организации, классификация центров финансовой ответственности и их основные функции.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в подготовке конкретных предложений и рекомендаций по совершенствованию финансовых отношений внутри предприятия на основе организации центров финансовой ответственности. Данные предложения и рекомендации могут быть использованы в практической работе руководителей предприятий и их структурных подразделений, финансовых менеджеров, аудиторов, бухгалтеров, финансовых консультантов и тем самым повысить действенность системы управления финансами предприятия.

**11**Некоторые предложения автора прошли практическую проверку и внедрены в компании ОАО «МиП»:

положения, регламентирующие права и обязанности центров финансовой ответственности на предприятии;

методика управления затратами центров финансовой ответственности в условиях управленческого учета;

методика управления прибылью на основе организации центров финансовой ответственности в условиях управленческого учета.

**Апробация результатов исследования**

Теоретические и практические выводы, рекомендации и предложения, содержащиеся в диссертационном исследовании, докладывались автором в Государственном университете управления на 17-й Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов «Реформы в России и проблемы управления» в 2002 г., а также на 18-й Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов «Реформы в России и проблемы управления» в 2003 г.

**Структура диссертационной работы**

Поставленные цели и задачи исследования определили структуру, логику, содержание и последовательность работы. Диссертация состоит из введения, 3-х глав, заключения, библиографического списка, включающего 150 наименований, и 8 приложений. Основной материал, изложенный на 149 страницах машинописного текста, проиллюстрирован 27 таблицами и 14 графиками и диаграммами.

## Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием

Переход к рыночным отношениям совершенно по-иному определяет место предприятия в экономике. Эффективность его работы во многом зависит от управленческой деятельности, обеспечивающей реальную экономическую самостоятельность предприятия, его конкурентоспособность и стоимостное положение на рынке. В этом отношении значительный интерес для российских предприятий представляет изучение системы управленческого учета. Управленческий учет на большинстве российских предприятиях не ведется или развит очень слабо. В основном, это можно объяснить отсутствием единой методологической основы, методических рекомендаций по организации управленческого учета в отдельных отраслях отечественной экономики, а также периодом его становления и развития в отечественной практике. Между тем, в настоящее время отечественные предприятия, функционируя в условиях конкуренции и борьбы за выживаемость, испытывают острую необходимость в организации действенной системы управленческого учета. Так, В.Э. Керимов обращает внимание, что на современном этапе развития экономики важнейшей задачей является совершенствование системы управления производством на основе единых принципов планирования, учета, оценки, калькулирования, анализа и контроля. В этих условиях неизмеримо возрастает роль управленческого учета, являющегося необходимым инструментом в мобилизации всех имеющихся резервов повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятий [50, с. 134].

В связи с этим проблема его внедрения в отечественную практику приобретает первостепенное значение, возникает необходимость проведения глубоких исследований экономической природы, сущности и содержания управленческого учета, его фундаментальных теоретических основ.

Сущность, понятие управленческого учета

В Российской Федерации определение управленческого учета до настоящего времени не получило в экономической литературе более или менее четкой и однозначной трактовки. Что неизбежно приводит к терминологической путанице и спорам, которые затрудняют процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику наших предприятий. Среди специалистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, теории учета.

Так, в зарубежной практике наблюдаются различные точки зрения относительно сущности управленческого учета.

Б. Нидлз и др. [80] считают, что управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего пользования руководству. Управленческий учет расширяет финансовый учет и применяется, прежде всего, при внутренних операциях фирмы. Его цель - обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.

Английский ученый К. Друри [30, с. 27] считает, что «...управленческий учет - это процесс подготовки информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой как принятие решений, контроль и регулирование».

Американцы Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер [130] отмечают, что система управленческого учета «...существует для внутренних потребителей, измеряет и обрабатывает финансовую и другую информацию, которая помогает менеджерам в достижении целей организации». Эти авторы подчеркивают, что центральной идеей управленческого учета является принцип «разные затраты для различных целей».

Г. Мюллер, X. Гернон, Г. Миик [77] в работе «Учет: международная перспектива», отмечают, что методологически и организационно учет на Западе подразделяется на финансовый и управленческий. Финансовый учет представляет собой процесс подготовки учетной информации, пользователями которой могут быть любые юридические и физические лица, в том числе и внешние по отношению к предприятию: менеджеры, инвесторы, кредиторы, финансовые органы и др. Управленческий учет, называемый иногда производственным или учетом затрат, представляет собой процесс подготовки информации, необходимой менеджерам для планирования и контроля текущей производственно-коммерческой деятельности.

## Особенности формирования центров финансовой ответственности на предприятии

Формирование центров финансовой ответственности - достаточно сложная задача для любого предприятия. От того, насколько грамотно произведена работа по выделению центров финансовой ответственности, зависят последующие результаты управления предприятием. Разрабатывая структуру предприятия как совокупность центров финансовой ответственности, необходимо постоянно задаваться вопросом: помогает ли эта система действовать правильно, сможет ли предприятие достигать наилучших результатов?

Как известно, совокупность центров финансовой ответственности представляет собой финансовую структуру предприятия. Необходимо отметить, что финансовая структура предприятия - это иерархическая система центров финансовой ответственности (за доходы и расходы, только за расходы, за определенные финансовые показатели и т.п.), распределенных между структурными подразделениями предприятия, выступающих в качестве объектов управленческого учета. Правильно построенная финансовая структура позволяет увидеть «ключевые точки», в которых будет формироваться, учитываться и, скорее всего, перераспределяться прибыль, а также осуществляться контроль за расходами и доходами.

При определении финансовой структуры предприятия, как правило, вначале составляется перечень видов бизнесов, изучается ассортимент реализуемых изделий, работ и услуг, определяются наиболее важные и значимые из них, анализируется распределение бизнесов по сегментам рынка сбыта.

Порядок выделения центров финансовой ответственности

Определяя последовательность шагов по формированию центров финансовой ответственности, мы проанализировали различные точки зрения ученых-экономистов [36, 43, 69, 141]. Так, по мнению В.Е. Хруцкого [131, с. 180] порядок выделения центров финансовой ответственности следующий:

1. Составление перечня бизнесов (видов хозяйственной деятельности, основных видов реализуемых изделий, работ и услуг): анализ правового статуса структурных подразделений; проверка степени технологической, производственной, сбытовой, региональной и иной обособленности в деятельности структурных подразделений.

2. Определение типа организационной структуры управления компании: дивизиональная или линейно-функциональная.

3. Распределение бизнесов по структурным подразделениям, определение структурных подразделений, не занимающихся бизнесом (без источников дохода).

4. Распределение доходов, расходов и затрат по структурным подразделениям, определение регулируемых и нерегулируемых затрат.

5. Выявление структурных подразделений, способных отвечать за движение денежных средств.

6. Составление перечня центров финансовой ответственности.

О.Д. Каверина [43, с. 292] рекомендует начинать выделение центров финансовой ответственности с предварительного обследования предприятия: выявить общие характеристики предприятия и его внешней среды (отрасль, главная цель, задачи и стратегия, тип производства, продукция, число и размер подразделений, финансовая система, персонал, планирование и прогнозирование, управление маркетингом, покупатели, поставщики и пр.); изучить организационную структуру предприятия и его подразделений.

## Трансфертное ценообразование в отношениях между центрами финансовой ответственности предприятия

Важным условием функционирования учета по центрам ответственности является наличие системы трансфертных цен на предприятии. В отечественной и зарубежной экономической литературе, в частности в работах М.А. Бахрушиной [18], Т.П. Карповой [45], Г. Мюллера [77], СИ. Поляковой [96], А.Д. Шеремета [125], Р. Энтони и Дж. Риса [142], сложилось относительно единообразное мнение по поводу основных положений по трансфертному ценообразованию, которые следует учитывать при организации учета по центрам ответственности. Взаимосвязь между различными видами центров ответственности можно проследить через трансфертное ценообразование. На практике оно связано с обменом данными и с центрами затрат, и с центрами прибыли, и с центрами инвестиций. Итак, по нашему мнению, трансфертная цена - это цена, используемая для определения стоимости продукции (материалов, полуфабрикатов, готовой продукции) или услуг, передаваемых одним центром ответственности другим центрам ответственности внутри одной организации. М.А. Бахрушина отмечает, что трансфертное ценообразование -это процесс установления внутренних расчетных цен между сегментами одной организации [18]. Трансфертное ценообразование в рыночной экономике характерно для децентрализованной структуры управления предприятием, когда отдельным структурным подразделениям организации (центрам ответственности) делегированы определенная хозяйственная и финансовая самостоятельность. В трансфертном ценообразовании всегда участвуют две стороны: центр ответственности, передающий продукцию (услугу), и центр ответственности, принимающий эту продукцию (услугу) для ее последующей переработки и потребления.

В своей работе «Учет: международная перспектива» Г. Мюллер, X. Гернон и Г. Миик [77, с. 110] указывают, что система трансфертного ценообразования предназначена для выполнения ряда функций:

обмен информацией, необходимой для принятия оптимальных управленческих решений по повышению прибыльности самостоятельных структурных подразделений;

формирование сведений, с помощью которых можно оценивать доходы каждой структурной единицы, целесообразность и эффективность ее работы;

повышение конгруэнтности стратегических и локальных целей и задач.

Трансфертное ценообразование предполагает четкое фиксирование факта приемки-передачи между центрами ответственности продукции (услуг), что невозможно без организованной системы учета и отчетности. В его основе лежит принцип, согласно которому оптимальными являются те трансфертные цены, которые обеспечивают организации максимально возможный маржинальный доход. Заметим, что установленная трансфертная цена будет справедливой в том случае, если обеспечит возможность объективной оценки эффективности функционирования каждого центра ответственности.

В силу своей природы трансфертная цена существенно влияет на отчетные показатели центра ответственности (затраты и выручку) и поэтому сама по себе является важным инструментом оценки или даже предпосылкой оценки деятельности подразделения. Мы считаем, что трансфертные цены должны устанавливаться так, чтобы для каждого из центров можно было определить не только реальное значение расходов, но и прибыли, что в дальнейшем позволит сформировать развернутую информационную систему объективной оценки эффективности и выявления «узких мест» в деятельности предприятия. Центр ответственности, который передает свою продукцию или услуги другому центру ответственности того же предприятия, не может быть верно оценен, если при этом не учитывается метод, использованный подразделением при установлении трансфертной цены. В идеале трансфертная цена должна позволять руководителю центров ответственности принимать решения, оптимальные для организации в целом.