

Тема 1 Сущность и назначение управленческого учета

1.1 Роль учета в управлении

Экономика как практическая деятельность людей представляет собой систему организации и взаимодействия государственных органов, субъектов хозяйствования и граждан по поводу использования ресурсов для обеспечения своей жизни и деятельности. В качестве основных субъектов хозяйствования выступают хозяйственные организации (предприятия, фирмы, компании, кредитные учреждения, фонды и др.) разных форм собственности, использующие экономические ресурсы для осуществления коммерческой деятельности.

Каждая организация производит продукцию, товары, выполняет работы либо оказывает услуги, то есть осуществляет основную производственную деятельность. В этом ее главная цель и задача, смысл существования. Для того, чтобы производить любой экономический продукт, необходимо использовать факторы производства, экономические ресурсы: рабочую силу, оборудование, сырье, материалы, информацию, денежные средства. Для функционирования производства необходимо получать исходные материалы и реализовывать выпущенную продукцию. Таким образом, производственно-финансовая деятельность организаций представляет собой сложный комбинационный процесс по производству и реализации продукции, товаров, работ и услуг, в котором участвуют экономические ресурсы. Все основные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятия: снабжение, производство, сбыт и координирующая их функция управления - непосредственно связаны с расходом трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Эти расходы могут считаться оправданными, если эффект, полученный в результате их осуществления, или доходы превышают произведенные затраты.

По существу, **управление организацией** можно определить как систему форм и методов комбинирования различных производственных и непроизводственных факторов, действий и возможностей предпринимательской деятельности, конечной целью которой является превышение доходов над расходами, обеспечение долговременного, эффективно-го функционирования организации.

Под **управленческим решением** понимается сознательный выбор одной наилучшей альтернативы, либо упорядочение выбранных лучших (или всех) альтернатив, которые осуществляет лицо, принимающее решение, в результате анализа альтернатив, исходя из поставленных целей и с учетом ограниченности ресурсов в процессе осуществления им функций управления и решения конкретных задач организации. Управленческое решение - это выбор курса действий, обеспечивающего получение требуемых результатов.

Принятие обоснованного управленческого решения возможно только при наличии полной и достоверной экономической информации. В современных условиях развития экономической системы России информация является не просто источником нового знания, но и определенным ресурсом, оказывающим влияние на эффективную деятельность организации любого уровня. Экономическая информация - это совокупность различных сведений экономического характера, которые можно фиксировать, передавать, обрабатывать, хранить и использовать в процессе планирования, учета, контроля, анализа на всех уровнях управления организацией. Экономическая информация отражает процессы производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг.

Экономическая информация для управления организациями формируется в системах планирования, учета и анализа производственно-финансовой деятельности. В первую очередь, формирование информации в организациях возлагается на бухгалтерский учет.

Определение (возможно наиболее подходящее для всех аспектов учетной деятельности), описывающее и форму, и содержание, и цель учета, дается Американской ассоциацией бухгалтеров: «Бухгалтерский учет – это процесс идентификации и регистрации экономической информации, исчисления и оценки показателей и представления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений». Другими словами, бухгал-

терский учет призван обеспечить определенных лиц информацией, необходимой для принятия правильных решений. Учетная информация должна формироваться не ради самого бухгалтерского учета, а быть полезной внутренним и внешним пользователям, служить необходимой основой для осуществления процессов прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля, т.е. выступать важным средством принятия эффективных управленческих решений. Очевидно, что для удовлетворения информационных потребностей различных групп пользователей необходимо использовать различные методы сбора, обработки и отражения информации. В связи с чем система бухгалтерского учета в настоящее время делится на две подсистемы: финансовую и управленческую.

Финансовый учет охватывает информацию, которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам, т.е. сторонним пользователям. Эта информация должна удовлетворять потребностям как фискальных государственных органов, так и акционеров компаний, держателей облигаций и других ценных бумаг, потенциальных инвесторов. Нормы и правила его ведения регулируются национальными стандартами.

Управленческий учет предназначается для решения внутренних задач управления организацией. В отличие от финансового управленческий учет субъективен и конфиденциален, но именно он несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений, и им занимаются профессионалы высокого уровня. Управленческий учет служит для достижения поставленных целей организации. Это инструмент эффективного управления предприятием, который должен обеспечивать формирование информации для:

- контроля текущей деятельности организации в целом, по структурным подразделениям, видам деятельности;
- регулирования и корректировки управляющих воздействий на воспроизводственный процесс и снижение рисков;
- нормирования затрат и разработки стандартов затрат;
- оптимизации использования ресурсов;
- оценки эффективности организации в целом, по структурным подразделениям, видам выпускаемых продуктов и видам деятельности;
- планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности;
- прогнозирования результатов по предполагаемым управленческим решениям.

Таким образом, управленческий учет является составной частью системы управления предприятием.

1.2 Понятие управленческого учета, его предмет и метод

В современном понимании **бухгалтерский управленческий учет** – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Цель управленческого учета заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений. Управленческий учет является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета. Он является связующим звеном между учетным процессом и управлением организацией.

Предметом управленческого учета является производственная и коммерческая деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления. Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер

(операции с ценными бумагами, арендные и лизинговые операции и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

Содержание предмета раскрывается его объектами. **Объектами управленческого учета** являются затраты (текущие и капитальные) и доходы организации и ее отдельных структурных подразделений - центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и система внутренней отчетности.

Объекты управленческого учета отражаются через совокупность приемов и способов, составляющих основу **метода управленческого учета**.

В управленческом учете, являющимся подсистемой бухгалтерского учета, прежде всего используются элементы метода последнего: счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность. Однако в отличие от финансового учета, где процедура применения названных методов определена законодательно, в системе управленческого учета они становятся инструментом управления при условии их многовариантного использования.

Кроме методов бухгалтерского учета управленческий учет использует совокупность методов:

- элементарной математики (для обоснования потребностей в ресурсах, учета затрат на производство, обоснования планов, проектов, балансовых расчетов и т. п.);
- статистики (индексный корреляции, рядов динамики и т.п.) для решения задач, в которых исследуемые факторы носят вероятностный характер;
- эконометрики (производственные функции, межотраслевой баланс, факторный анализ и т.п.) для решения управленческих задач, условия которых можно схематически представить в виде шахматной схемы, отразить взаимосвязи между изучаемыми явлениями;
- математического программирования для решения задач оптимизации производственно-хозяйственной деятельности при ограничениях на ресурсы.

Таким образом, все многообразие методов, интегрируясь в единую систему, позволяет управленческому учету эффективно решать стоящие перед ним задачи - как ретроспективного, текущего, так и прогнозного характера.

1.3 Принципы учета для управления

Принципы управленческого учета выражают основы, общепринятые положения изучаемой дисциплины. Общепринятых принципов управленческого учета не существует. Однако, их можно сформулировать следующим образом:

1. **Оперативность представления информации** предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности;
2. **Конфиденциальность представляемой информации** предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии;
3. **Полезность представляемой информации** предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач;
4. **Гибкость системы управленческого учета** означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации;
5. **Прогнозность системы управленческого учета** означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и расходов;

6. **Экономичность представляемой информации** состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления;

7. **Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей** предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации;

8. **Принцип управления по отклонениям** означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины;

9. **Принцип контролируемости** показателей внутренней отчетности предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности.

1.4 Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета, их единство и различия

Управленческий и финансовый учет представляют собой важнейшие части единой интегрированной информационной системы организации. В связи с этим между двумя этими видами учета имеется как взаимосвязь, так и определенные различия.

Единство управленческого и финансового учета состоит в том, что в обеих системах учета могут рассматриваться одни и те же хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете.

Взаимосвязи видов учета также обусловлены методологией - система принципов, способы организации и элементы метода финансового учета применяются и в управленческом учете.

Финансовый и управленческий учет использует единую методологическую основу формирования первичной документации. Сбор, измерение, регистрация и оформление конкретных хозяйственных операций первичными документами осуществляется один раз. Первичные документы используются и в финансовом и управленческом учете. Таким образом, реализуется принцип экономичности и рациональности учета, исключение роста затрат на ведение учета и исключение дублирования информации.

Единство управленческого и финансового учета определяется использованием одних и тех же измерителей. В финансовом учете применяются все виды измерителей, но все учетные и отчетные документы представляются в обобщающем стоимостном измерении. В управленческом учете при обосновании управленческих решений, кроме денежного измерителя, реализуются натуральные и трудовые, в них могут быть представлены рабочие документы, составлены сметы-бюджеты.

На основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета.

Однако, наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные бухгалтерского финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы развития предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Финансовый и управленческий учет являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принци-

пиальные различия между двумя этими видами учета. В обобщенном виде эти различия можно представить следующим образом.

Показатели сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Цель учета	Формирование достоверной информации для составления финансовой отчетности, осуществления контроля и выявления резервов	Формирование достоверной информации для администрации организации и ее структурных подразделений, необходимой для управления ими
2. Пользователи информации	В основном внешние пользователи	Управленческий персонал организации и структурных подразделений и исполнители
3. Обязательность ведения	Обязателен	Не обязателен, вводится по решению администрации
4. Объекты учета и отчетности	Организация в целом	Структурные подразделения, центры ответственности и др. позиции
5. Способы учета	Использование всех элементов метода бухгалтерского учета обязательно	Использование элементов метода бухгалтерского учета необязательно. Используются методы количественных оценок
6. Правила ведения учета	Используются общепринятые принципы и правила	Устанавливаются организацией
7. Используемые измерители	Трудовые, натуральные и обязательно стоимостные	Более широкое использование натуральных и трудовых показателей и специфических стоимостных показателей («будущий рубль» и т.д.)
8. Способы группировки расходов	По установленным элементам затрат, при необходимости по статьям калькуляции	По статьям калькуляции
9. Степень точности информации	Достоверная, документально обоснованная	Допускаются приблизительные и примерные оценки
10. Временной период	Прошедший отчетный период (принцип «как это было»)	За истекший, текущий и будущий периоды (принцип «как это должно быть»)
11. Периодичность представления отчетности	Месяц, квартал, год	Смена, день, неделя, месяц
12. Сроки представления отчетности	Через несколько недель, месяцев	Через несколько дней, на следующее утро, немедленно
13. Ответственность за достоверность и своевременность представления информации	Установлена	Не предусматривается
14. Доступность отчетных данных	Доступны пользователям	Являются коммерческой тайной
15. Регулирующий орган	Минфин России	Минэкономразвития России (разработка рекомендаций)

1.5 Назначение управленческого учета

В современном понимании управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. Частично эти функции выполняет финансовый учет, составной частью которого является производственный учет. Информация, формируемая в системах финансового, производственного и управленческого учета, призвана уменьшить степень неопределенности, свойственной рыночным условиям хозяйствования. В общем виде соотношение финансового, производственного и управленческого учета можно представить в виде следующей схемы (рис.1.2).

Для раскрытия сущности управленческого учета нельзя обойти вопрос о характере существующих взаимоотношений между управленческим и производственным учетами. В современной экономической литературе часто понятия «управленческий учет» и «производственный учет» рассматриваются как равнозначные. Однако эти понятия не тождественны. Управленческий учет исторически является следствием развития производственного учета. Производственный учет включает в себя, в основном, учетно-расчетные процедуры, главной целью которых является определение затрат на производство и выручки на единицу продукции.



Рисунок 1.2 – Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом

Производственный учет сегодня призван следить за издержками производства, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, планами, сметами и прогнозами, а также выявлять возможные резервы повышения рентабельности производственной деятельности. Он должен четко и детально отражать все процессы, связанные с производством и реализацией продукции на предприятии. Современный производственный учет включает три основных раздела:

- учет затрат по их видам;
- учет затрат по местам их возникновения (центрам ответственности);
- учет затрат по их носителям.

Учет затрат *по их видам* должен показать, какие группы затрат возникли на предприятии в процессе производства продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и как они были возмещены в процессе реализации изделий (работ, услуг). Учет издержек по видам позволяет оценить структуру затрат, учесть долю каждого вида затрат в общих затратах.

Учет затрат *по местам их возникновения (центрам ответственности)* должен способствовать точному их распределению между отдельными подразделениями предприятия

(центрами ответственности) для планирования, нормирования, контроля за затратами и определения результатов в разрезе каждого центра ответственности.

Наконец, учет затрат *по их носителям* предполагает определение всех издержек, связанных с производством единицы выпускаемой продукции или с выполнением определенного заказа.

Таким образом, только в рамках производственного учета удастся рассчитать себестоимость и рентабельность единицы продукции и выявить скрытые резервы повышения эффективности производственной деятельности предприятия.

Однако при ведении производственного учета основной упор делается на учетные процедуры. Управленческий же учет не ограничивается только учетными процедурами, а через функции управления он превращает производственный учет, по существу, в интегрированную систему внутрихозяйственного учета затрат и доходов организации. Производственный учет является базой управленческого учета. Он необходим менеджерам для принятия оперативных производственных решений. Кроме производственного учета управленческий учет включает бюджетирование, управленческий анализ и контроль деятельности организации и ее подразделений (центров ответственности), обоснование управленческих решений, а также составление внутренней отчетности (рис. 1.3).

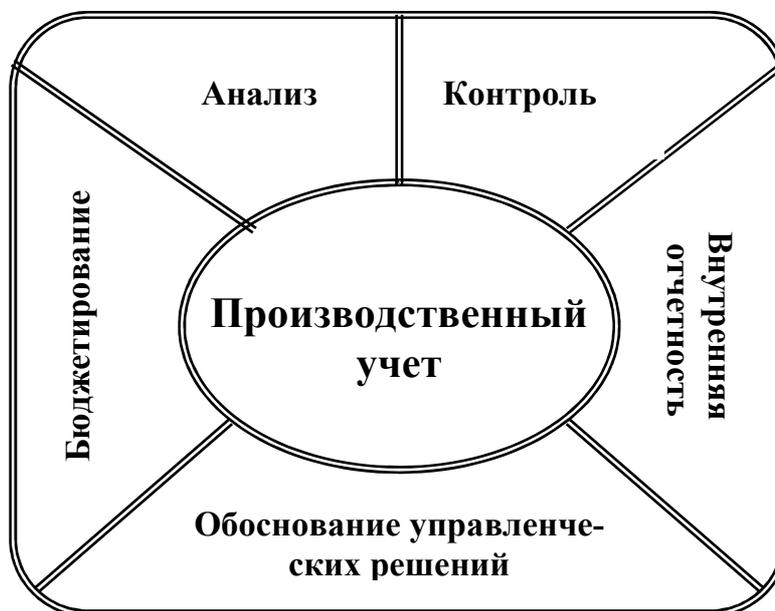


Рисунок 1.3 – Структура управленческого учета

В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью предприятия, его стратегией и тактикой. Основное его назначение - это производство информации для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

Задачами управленческого учета являются:

- выявление и измерение основных показателей, характеризующих деятельность организации;
- сбор и хранение информации о значениях показателей деятельности;
- подготовка и обработка информации в соответствии с поставленной целью;
- анализ полученных результатов;
- передача результатов анализа в соответствующие уровни управления организацией;
- калькулирование себестоимости продукции;
- планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности организации;
- составление отчетов для контроля;

- предоставление объективной информации для принятия нестандартных решений в процессе управления организацией;
- прогнозирование и выбор наиболее эффективных путей развития организации.

Система управленческого учета позволяет:

- иметь объективную и качественную информацию о себестоимости каждого вида продукции, выпускаемой предприятием;
- анализировать отклонения от запланированных результатов и выявлять причины отклонений;
- выявлять резервы повышения эффективности деятельности организации;
- обеспечивать контроль наличия и движения имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- использовать достаточно гибкую систему ценообразования с учетом информации о таких же видах продукции, выпускаемых другими производителями;
- производить конкурентоспособную продукцию, цена которой может быть уменьшена за счет снижения определенных видов издержек;
- принимать обоснованные и эффективные управленческие решения, позволяющие значительно увеличить прибыль предприятия за счет снижения доли издержек, и т. д.

Необходимость решения задач управления организацией заставляет ее собственников и менеджеров в рыночных условиях строить, поддерживать и развивать систему управленческого учета.

1.6 Требования к информации управленческого учета

К бухгалтерской управленческой информации, созданной и подготовленной для использования руководством, предъявляются иные требования, нежели для информации, предназначенной для внешних пользователей. В управленческом учете возможно использование как *неколичественной* информации (слухи, результаты социологических опросов и т.п.), так и *количественной*, которая в свою очередь делится на *учетную* и *неучетную*. Принцип документальной обоснованности учетной информации в управленческом учете может игнорироваться, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки.

Для принятия оперативных управленческих решений может применяться *полная* или *неполная* информация об объекте исследования. Неполная информация, которая подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной.

К информации бухгалтерского управленческого учета предъявляются следующие требования:

- *адресность*. Внутрипроизводственная учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии;
- *достоверность*. Понятие достоверности в учете для управления ближе к определению, используемому в аудите, где под достоверностью понимается возможность для компетентного пользователя делать на основе данных учета и отчетности правильные выводы. Обеспечивается документированием хозяйственных операций, стоимостной оценкой активов и обязательств.
- *оперативность*. Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное хозяйственное решение, в противном случае она малопригодна для целей управления;
- *достаточность*. Информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения. В то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения;

- *релевантность*. Информация должна быть существенной и полезной для вырабатываемых управленческих решений. Это главное требование к информации, формируемой в системе управленческого учета, все остальные требования выполняют подчиненную роль. Нерелевантная, несущественная для данного решения информация, даже если она абсолютно достоверна, не может помочь в принятии правильного решения, в то время как достоверные на 90% данные могут быть основой для правильных выводов. Релевантными с позиций принятия управленческого решения являются данные и сведения, учитывающие условия, в которых принимается решение, его целевые критерии, имеющие набор возможных альтернатив и характеризующие последствия реализации каждой из них. Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия;

- *целостность* означает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях сопоставимости ее данных с показателями бухгалтерского учета и отчетности. Управленческий учет должен быть системным даже в тех случаях, когда он ведется без использования первичной документации, счетов и двойной записи;

- *понятность* данных и результатов управленческого учета важна потому, что его потребителями являются не только бухгалтеры и экономисты, но в основном администрация предприятия и линейные работники управления (инженеры, техники, мастера), т.е. лица, не имеющие специальной экономической подготовки. Понятность для них информации управленческого учета обеспечивается за счет отражения в учетных регистрах результатов анализа полученных показателей, представления данных в виде аналитических таблиц, графиков, динамических рядов и т.п. Понятности способствует и ориентация управленческого учета на отклонения от норм и нормативов.

- *аналитичность*. Информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;

- *гибкость и инициативность*. Конкретный блок информации должен отвечать вышеуказанным принципам и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена;

- *достаточная экономичность*. Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.

Данные хорошо организованного, удовлетворяющего данным требованиям, управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности организации, малоэффективные или убыточные виды продукции и услуг, места и способы их реализации.

Тема 2 Затраты организации: их классификация и поведение

2.1 Сущность и содержание понятий расхода, дохода, затрат и издержек в управленческом учете

Умелое управление затратами на основе качественной обработки этой информации способствует росту эффективности деятельности отдельных хозяйствующих субъектов.

В экономической литературе в последнее время происходит подмена понятий «затраты», «издержки», «расходы», хотя каждый из названных терминов имеет самостоятельное значение.

Издержки представляют собой затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу. Различают издержки производства и издержки обращения.

Издержки производства включают стоимостные выражения потребленных ресурсов в производственном цикле.

Издержки обращения — это издержки, связанные со сбытом и приобретением товаров, их продвижением в сфере обращения.

Из теории издержек известно, что к особенности издержек производства относится их измерение на основе стоимости наилучшей упущенной возможности использования ресурсов. Все издержки производства представляют собой издержки выбора или альтернативные издержки. Их разделяют на экономические и бухгалтерские издержки. Различие состоит в том, что бухгалтерские издержки не включают альтернативную стоимость факторов производства. В бухгалтерском финансовом учете объектам учета признаются только фактически совершенные и документально оформленные издержки.

Для управления хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию об альтернативной стоимости. В системе управленческого учета для определения альтернативных издержек организуется подсистема - отдельное направление, где формируется информация, предназначенная для обоснования и принятия управленческих решений, выбора альтернативного использования ресурсов.

В каждой стадии кругооборота хозяйствующий субъект осуществляет затраты. Под **затратами** следует понимать явные издержки предприятия за определенный период. Затраты – это стоимость ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), использованных на конкретные цели. Затраты могут быть отражены в балансе как активы, способные в будущем принести доход, или как расходы организации.

Расходы организации – это все затраты, которые в данный период времени в ходе хозяйственной деятельности приводят к уменьшению активов организации и служат для получения дохода. Расходами считаются только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т.п. Таким образом, понятие «затраты» шире, чем понятие «расходы».

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и в Налоговом кодексе РФ (НК РФ).

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденному приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, **расходами** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества (кроме выбытия ряда активов по перечню). Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Прочими расходами признаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- суммы уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Признание расходов в бухгалтерском учете происходит при соблюдении следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Налоговым кодексом (п. 1 ст. 252) признаются расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками. Обоснованными считаются экономически оправданные затраты.

Отметим, что понятия «издержки», «затраты» и «расходы» следует разграничивать во избежание ряда широко распространенных ошибок в подходе к управлению затратами. К примеру, контроль расходов на основании информации из отчета о прибылях и убытках не является управлением затратами. При росте запасов готовой продукции и одновременном снижении продаж расходы по данным отчета о прибылях и убытках организации снижаются, а затраты увеличива-

ются. Однако менеджеры могут несвоевременно отреагировать на эту неблагоприятную ситуацию. Но поскольку в данном учебном пособии расходы рассматриваются большей частью в контексте цели включения в себестоимость продукции, то термины «затраты» и «расходы» используются как синонимы.

В современных условиях хозяйствования значительно усилилась роль прибыли. Она стала главным обобщающим и оценочным показателем деятельности предприятия и основным источником его самообеспечения и самофинансирования. Одним из основных показателей, формирующих прибыль предприятия, является «доход». Этот показатель используется как в финансовом, так и в управленческом учете.

В отечественной учетной практике понятие «доходы» приведено в ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденном Приказом Минфина РФ от 6.05.1999 г. № 32н.

Согласно ПБУ 9/99 **доходами организации** признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Синонимом этого показателя является термин «доход от основной деятельности».

Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Введение в отечественную практику категории «доход» повышает роль и значимость этого показателя при формировании финансовых результатов предприятия. Вместе с тем для управленческого учета особую значимость приобретает главная составляющая этой категории - выручка от продажи продукции (работ, услуг). Именно этот показатель используется в управленческом учете для соизмерения доходов от продажи продукции (работ, услуг) с ее себестоимостью и выявления результата производственной и коммерческой деятельности; проведения анализа взаи-

мосвязи «затраты – объем - прибыль»; установления безубыточной цены реализации; принятия эффективных управленческих решений.

2.2. Основные направления классификации затрат на производство

Главный объект управленческого учета - текущие затраты основной деятельности. Они отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. Эти затраты осуществляются за счет собственных оборотных средств (оборотного капитала) организации и возмещаются в выручке от продажи продукции, товаров, работ, услуг. Возникает потребность управления затратами производства и результатами продаж, сопоставления расходов и доходов основной деятельности, что составляет основу целевого назначения управленческого учета.

Экономически обоснованная классификация производственных затрат является основой организации управленческого учета. Прежде всего затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

Сгруппированные таким образом издержки производства характеризуют определенную функцию в системе калькулирования продукции, но не отвечают задачам управленческого учета затрат на производство. Основываясь только на таких данных, в частности менеджеры не могут сделать выводы об эффективности принятых ими управленческих решений, о влиянии принимаемых решений на величину затрат и прибыли.

Международные стандарты по производственному учету и практике его организации в экономически развитых странах предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет затрат на производство. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по данной проблеме.

Специалистам в области управленческого учета приходится решать задачи разных направлений, и в зависимости от них интерес будут представлять разные группы затрат. Выделяют три основных направления учета затрат:

- 1) определение (калькулирование) себестоимости произведенной продукции и финансовых результатов;
- 2) принятие управленческих решений;
- 3) осуществления контроля и регулирования производственной деятельности.

По всем направлениям можно провести классификацию затрат по нескольким основаниям, в зависимости от детализации учета.

2.3 Классификация затрат для калькулирования себестоимости продукции и определения финансовых результатов

Условием получения достоверной информации о себестоимости произведенной продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение

состава производственных затрат. От того, какие затраты сопряжены с производством продукции, а какие формируются под воздействием других явлений, зависит величина финансовых результатов. Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы как по своему составу, так и по значению.

Для определения себестоимости и оценки финансовых результатов затраты разделяют на виды по следующим признакам.

По экономическому содержанию затраты подразделяют на экономические элементы и статьи затрат (статьи калькуляции).

Экономическим элементом называют первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Сумма затрат по элементам определяет размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции (работ, услуг) независимо от того, закончено ли ее изготовление, выполнена ли работа или оказана услуга. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлена единая для всех предприятий независимо от форм собственности и организационно-правовых форм номенклатура экономических элементов издержек производства, которая включает:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизацию;
- прочие затраты.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по организации за определенный период времени независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного вида продукции они использованы.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, в определении фонда оплаты труда и т.д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации. Поэтому для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат.

Статьей затрат (калькуляционной статьей) называется определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом. Сумма затрат по калькуляционным статьям определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг (товарный выпуск). Перечень статей затрат определяется соответствующими министерствами и ведомствами. Для сельскохозяйственных организаций Приказом Министерства сельского хозяйства от 6 июня 2003 г. № 792 рекомендован следующий перечень статей затрат:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве:
 - семена и посадочный материал;
 - удобрения;
 - средства защиты растений и животных;
 - корма;
 - сырье для переработки;
 - нефтепродукты;
 - топливо и энергия на технологические цели;
 - работы и услуги сторонних организаций.
2. Оплата труда:
 - основная;
 - дополнительная;
 - натуральная;

- другие выплаты.
- 3. Отчисления на социальные нужды.
- 4. Содержание основных средств:
 - амортизация;
 - ремонт и техническое обслуживание основных средств.
- 5. Работы и услуги вспомогательных производств.
- 6. Налоги, сборы и другие платежи.
- 7. Прочие затраты.
- 8. Потери от брака, падежа животных.
- 9. Общепроизводственные расходы.
- 10. Общехозяйственные расходы.

Классификация затрат по статьям калькуляции позволяет определить назначение расходов и их роль, организовать контроль над ними, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и ее отдельных структурных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основе этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

По отношению к технологическому процессу затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся: стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии на технологические нужды; оплата труда основных производственных рабочих; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.

Накладные расходы образуются в связи с организацией и обслуживанием производства и управлением им. К *накладным* относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются затраты, которые непосредственно связаны с производством конкретных видов готовых изделий, выполненной работы, оказанной услуги (сырье, материалы, составляющие их основу, заработная плата рабочих, занятых их производством). Они могут быть прямо включены в их себестоимость по данным учетных регистров, составленным по первичным документам.

Под *косвенными* понимают расходы, носящие общий для производства нескольких видов продукции характер (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.). Такие расходы включаются в их себестоимость косвенным путем на основе установленных на предприятии методологических приемов распределения.

По единству состава затраты бывают одноэлементными и комплексными.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента – материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

Для определения себестоимости продукции (работ, услуг) и оценки финансовых результатов организации применяется также группировка затрат на **входящие и истекшие**.

Входящими затратами являются приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые должны принести доход в будущем. Такие затраты отражаются в балансе в разделе

«Оборотные активы» как производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары.

Истекшие затраты - это израсходованные ресурсы, которые уже принесли доход в отчетном периоде. Такие затраты отражаются в отчете о финансовых результатах по статье «Себестоимость продаж».

За рубежом некоторым аналогом входящих и истекших затрат является классификация затрат **по участию в процессе производства**, согласно которой различают производственные затраты (затраты на продукт) и внепроизводственные затраты (периодические затраты, или затраты периода).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для оценки запасов произведенной продукции только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

- входящие в себестоимость продукции (производственные, затраты на продукт);
- внепроизводственные (затраты отчетного периода, или периодические затраты).

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные), — это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия. В управленческом учете их часто называют *запасоемкими*, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), - это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют *незапасоемкими*. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в отчете о финансовых результатах их вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании и оценке производственных запасов.

По периодичности возникновения различают затраты текущие и единовременные. *Текущие* связаны с производством и продажей продукции данного периода, *единовременные* - с подготовкой производства (освоением новой продукции), резервированием затрат на оплату отпусков и т.п.

По возможности нормирования затраты делятся на нормируемые и ненормируемые.

Нормируемые затраты поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации - материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие.

Ненормируемые - это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.

2.4 Классификация затрат для принятия управленческих решений

Одной из основных задач управленческого учета является подготовка объективной информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия управленческих решений, которые ориентированы на перспективу. Их эффективность зависит от объективной оценки ожидаемых доходов и расходов. Рассмотренные выше классификации затрат предназначены в основном для составления различных видов калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг). Однако для эффективного управления производством этого недостаточно. Получение достаточной информации для принятия решений достигается при группировке затрат на следующие группы: переменные и постоянные, релевантные и нерелевантные, явные и альтернативные, безвозвратные, маргинальные и дифференциальные.

По тому, следует или не следует их учитывать при принятии конкретного решения, затраты и доходы бывают **релевантными и нерелевантными**. *Релевантные* затраты и доходы - это будущие затраты и доходы, которые учитываются при принятии конкретного решения и величина которых зависит от принимаемого решения. Те расходы и доходы, величина которых не зависит от принимаемого решения, являются *нерелевантными* и не учитываются при принятии решения.

С релевантными и нерелевантными затратами непосредственно связано понятие **устранимых и неустранимых расходов**. *Устранимые* расходы - это затраты, которых можно избежать при ином варианте альтернативного решения. *Неустранимых* расходов избежать невозможно. При принятии оптимального решения принимают во внимание устраняемые затраты.

В результате принятого ранее решения могли быть понесены затраты, которые не могут быть изменены никаким решением в будущем. Такие затраты называют **безвозвратными** и при принятии новых решений в расчет не принимают. К безвозвратным затратам можно отнести, например, и стоимость неликвидных активов. Хотя и безвозвратные, и нерелевантные затраты при принятии решений в расчет не принимаются, указанные затраты не тождественны. Безвозвратные затраты - это издержки истекшего периода, а понятие релевантности связано с будущим.

Для принятия управленческих решений имеет значение подразделение затрат на **явные и альтернативные**.

Явные (реальные, бухгалтерские) затраты - это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг).

Альтернативные (вмененные) затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов. Если ресурсы неограниченны, вмененные издержки равны нулю. Вмененные затраты - это всегда дополнительные затраты, отнесенные на объект их учета, несмотря на отсутствие фактической операции-основания, отраженной в бухгалтерском учете. В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер.

Любые затраты, которые имеют место при каком-либо альтернативном выборе, но отсутствуют в целом или частично при другой альтернативе, называются **дифференциальными (инкрементными, приростными)**. Они представляют собой величину, на которую отличаются затраты при рассмотрении двух альтернативных вариантов.

Дифференциальные затраты и доходы могут возникать и при изготовлении или продаже дополнительных единиц продукции. Такие затраты и доходы на единицу продукции называются **маргинальными**.

Особое значение в управленческом учете имеет деление затрат **по отношению к объему производства** на *постоянные* и *переменные*. На нем базируется большинство расчетов по оптимизации соотношения «затраты - результаты», обоснованию максимальной по прибыли программы производства и сбыта, наиболее приемлемых цен и ценовой политики, система «директ-костинг», измерение приростных и предельных затрат, определение маржинальной себестоимости и дохода.

Основной критерий группировки затрат по степени переменности - их зависимость от изменения объема деятельности, с которой эти затраты связаны. Величина постоянных затрат не зависит от объема деятельности и не изменяется при его росте или уменьшении. Переменные расходы в общей сумме изменяются с увеличением или уменьшением объема выпуска (продаж) продукции, степени использования производственных мощностей. Более подробно данная классификация будет рассмотрена в параграфе 2.6.

Общая сумма постоянных и переменных затрат представляет собой **валовые расходы** (R_{val}) предприятия:

$$R_{val} = R_{fix} + R_{var}$$

где R_{fix} - постоянные затраты, ден.ед.;

R_{var} - переменные затраты, ден.ед.

В постоянной части они существуют даже тогда, когда предприятие не выпускает продукции, и увеличиваются главным образом при росте переменных затрат.

На основе показателя валовых издержек можно рассчитать средние затраты на выпуск единицы продукции и предельные маржинальные расходы, или дополнительные затраты, связанные с изменением количества выпускаемой продукции (работ, услуг). Чтобы получить средние затраты, нужно валовые издержки определенного периода разделить на количество продукции в этом периоде. Предельные расходы находят путем вычитания валовых затрат при увеличении объема продукции на единицу или прямым счетом.

2.5 Классификация затрат для контроля и регулирования

Немаловажное значение в управлении затратами имеет система контроля и регулирования затрат, которая нуждается в информации о затратах, сгруппированных определенным образом. Основная цель классификации для контроля и регулирования - обеспечить информацией систему контроля и регулирования затрат на производство, которая обеспечивает полноту и правильность действий менеджеров в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется их следующая классификация: регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм (сметы) и отклонений от норм; контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемые - затраты и доходы, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. В целом на предприятии все затраты регулируемы, но не все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления. Например, администрация предприятия имеет право регулировать приобретение производственных запасов, нанимать людей на работу, организовывать отдельные производственные участки, цехи и т. д. В то же время на такие затраты не влияет руководитель низшего звена управления. Затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности, называют *нерегулируемыми* со стороны этого менеджера. Так, мастер заготовительного участка не может влиять на затраты по оплате труда конструкторского отдела и т. п.

Оценка управленческой деятельности строится и на классификации затрат на эффективные и неэффективные.

Эффективные - затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были про изведены эти затраты. *Неэффективные* - расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные расходы - это потери на производстве. К ним относят потери от брака, простоев недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на общезаводских складах и цеховых кладовых, порча материалов и др. Обязательность выделения неэффективных расходов диктуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Деление затрат на *расходы в пределах норм (сметы) и отклонение от норм* применяются в текущем учете хода производства. Оно служит для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым) или фактической себестоимости ее нормативному (плановому) уровню.

Для обеспечения действенности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые. К *контролируемым* относят затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов - лиц, работающих на предприятии. Особо важно выделение контролируемых затрат на предприятиях с многоцеховой организационной структурой. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Например, по предприятию необходимо проконтролировать расход запасных частей для ремонта оборудования, находящегося во всех подразделениях предприятия.

Неконтролируемые затраты - расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных фондов, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменения цен на топливно-энергетические ресурсы и том подобные расходы.

2.6 Постоянные и переменные затраты

Критерием выделения постоянных и переменных затрат является их зависимость от изменения объема производства (деловой активности). Объем производства и продаж зависит от степени использования производственно-сбытовых возможностей предприятия. Каждая организация располагает ограниченным потенциалом выпуска готовой продукции или оказания услуг, который обозначается понятием производственная мощность. Обычно она выражается в физических единицах измерения количества продукции или в уровне загрузки оборудования во времени. Фактическое использование производственных мощностей всегда меньше 100%, поскольку часть времени предусматривается на профилактический ремонт, резервируется на время замены станков и машин.

Понятие *постоянных затрат* означает, что они не изменяются автоматически с изменением объемов производства (уровня загрузки производственных мощностей или деловой активности). *Постоянные затраты на единицу продукции, работ, услуг (удельные, средние постоянные затраты)* - это средняя величина, получаемая в результате деления общей суммы постоянных расходов данного периода времени на число единиц измерения объема производства или продаж в этом же периоде.

Характер поведения удельных постоянных затрат существенно иной, чем их абсолютной суммы. Постоянные затраты в общей сумме являются относительно постоянной величиной, но рассчитанные на единицу изменяются при изменении уровня деловой активности. По мере увеличения деловой активности предприятия средние постоянные затраты непрерывно снижаются, так как сумма постоянных затрат распределяется на большее количество продукции.

Если постоянные затраты обозначить R_{fix} , их функцию можно представить как $y = R_{fix}$, то относительная, удельная величина будет:

$$y' = \frac{R_{fix}}{X},$$

где X – объем производства или продаж в физических единицах измерения (шт., т, м, кг и т.д.)

В системе декартовых координат график абсолютной суммы постоянных расходов представляет собой прямую, параллельную оси абсцисс, а кривая постоянных затрат в расчете на единицу объема производства – гиперболу (рис. 2.1).

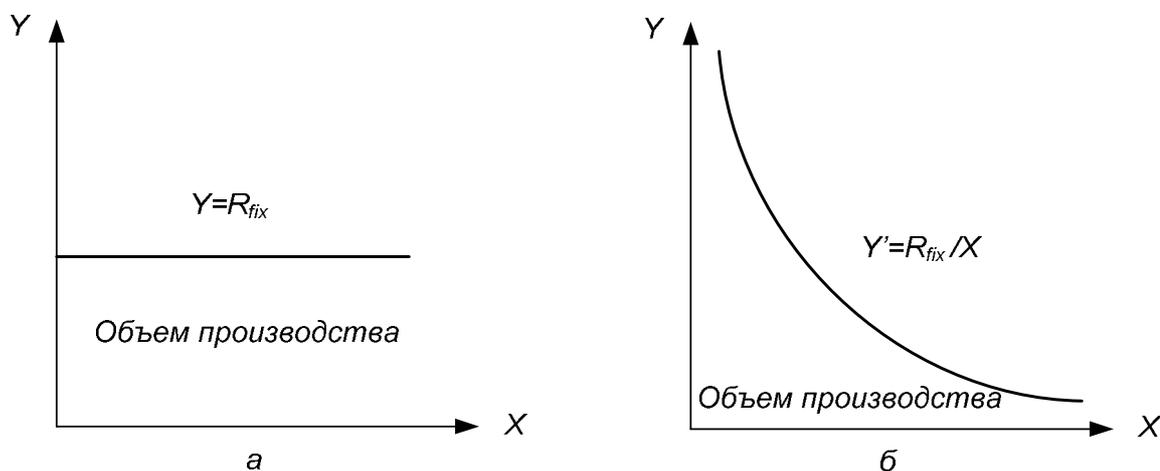


Рисунок 2.1 - Постоянные затраты: а – абсолютная величина; б- относительная величина

Номенклатура постоянных затрат не может быть единой для организаций различных отраслей и должна уточняться с учетом специфики предприятия, состава затрат на производство и порядка их отнесения на себестоимость продукции. Примером постоянных расходов выступают заработная плата основных производственных рабочих при повременной системе оплаты труда, амортизация зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств; содержание и текущий ремонт зданий, сооружений, расходы по охране труда, расходы на командировки, заработная плата аппарата управления, налоги, сборы и другие обязательные отчисления; затраты на сертификацию продукции и т.п.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются в абсолютной сумме в зависимости от изменения объема производства и делятся на пропорциональную и непропорциональную части.

Пропорциональные затраты изменяются прямо пропорционально увеличению или уменьшению количества изготовленной (реализованной) продукции. К пропорциональным расходам относят затраты на сырье, основные материалы, полуфабрикаты, заработную плату основных производственных рабочих при сдельной оплате труда, расходы на тару и упаковку изделий.

Абсолютной сумме пропорциональных расходов соответствует выражение

$$y = r_v \times X,$$

а при расчете на единицу продукции

$$y' = r_v.$$

Таким образом совокупные пропорциональные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а средние (удельные или относительные) пропорциональные затраты - величина постоянная. Динамику совокупных переменных затрат и удельных переменных затрат иллюстрирует рисунок 2.2.

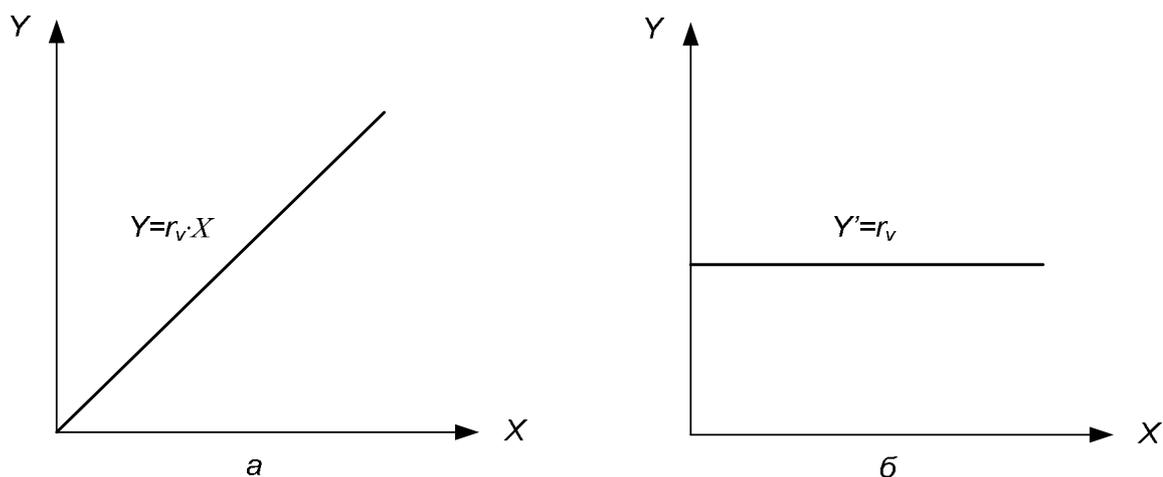


Рисунок 2.2 - Пропорциональные затраты: а – абсолютная величина; б - относительная величина

Непропорциональные затраты, в свою очередь, могут быть прогрессивными (или прогрессирующими), т.е. возрастающими быстрее, чем объем производства, и дегрессивными (или дегрессирующими), если величина прироста их суммы меньше, чем изменение количества продукции.

Абсолютная сумма *прогрессирующих расходов* в течение избранного периода возрастает более высокими темпами, чем количество продукции. Увеличение объема производства достигается при этом за счет дополнительных против обычных (т.е. пропорциональных) затрат. К *прогрессирующим расходам* относятся, например, доплаты по прогрессивным сделанным расценкам, за сверхурочную работу, работу в ночные часы и дни праздников, оплата за время вынужденных простоев. Из приведенного перечня видно, что в большинстве случаев подобные расходы вызываются нарушением плановости и ритмичности производства и нетипичны для нормально работающего предприятия.

Дегрессирующие затраты увеличиваются в абсолютной величине медленнее, чем объем производства. К ним, например, относятся расходы на текущий ремонт оборудования и транспортных средств, стоимость смазочных материалов и прочих вспомогательных материалов; затраты топлива, электроэнергии, воды, пара; премиальные выплаты за выполнение плана по выпуску продукции. С ростом объема производства эти расходы увеличиваются, но не пропорционально количеству выпущенной продукции, а с некоторым замедлением, отставанием в темпах, а следовательно, и в абсолютной сумме прироста издержек. Объясняется это тем, что дегрессирующие затраты связаны не только с выпуском продукции, но и с обслуживанием производства и по степени зависимости от объема производства занимают промежуточное положение между постоянными и пропорциональными расходами.

Графики поведения совокупных прогрессивных и дегрессивных затрат приведены на рисунке 2.3.

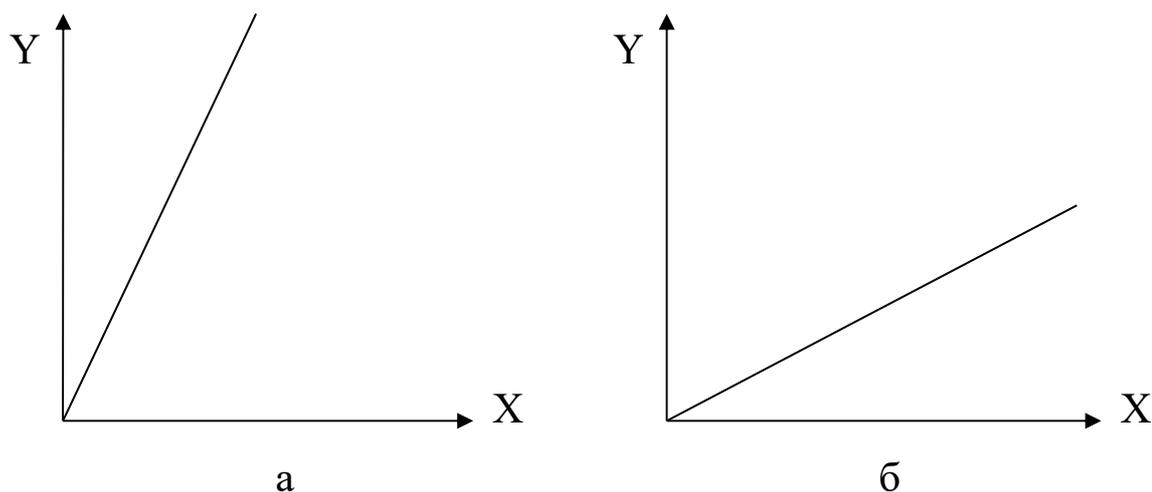


Рисунок 2.3 - Прогрессивные (а) и регрессивные (б) затраты

Для описания поведения затрат в управленческом учете используется специальный показатель — коэффициент реагирования затрат (*вариатор затрат*) (K_{pz}). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

$$K_{pz} = \frac{Y}{X}$$

где Y – темпы роста затрат, %

X - темпы роста деловой активности, %.

Нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что затраты являются постоянными. $K_{pz} = 1$ характеризует затраты как пропорциональные. Случай, когда $0 < K_{pz} < 1$, свидетельствует о том, что затраты являются регрессивными. При $K_{pz} > 1$ затраты являются прогрессивными.

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные, так как они содержат одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объемов производства, а часть остается фиксированной величиной, не зависящей в течение периода от объемов производства. Такие затраты называют *смешанными, полупеременными или полупостоянными*. Примерами таких смешанных затрат могут быть расходы на оплату телефонных услуг (часть этих расходов составляет фиксированная сумма абонентской платы, а другая часть зависит от количества и длительности телефонных разговоров); доплаты за рост объемов производства при повременной оплате труда; расходы на рекламу, включающие фиксированную сумму и процент от объема продаж, и т.п. Но для целей управленческого учета полупеременные или полупостоянные расходы нет необходимости анализировать отдельно, анализируют их составляющие компоненты в группах постоянных и переменных затрат.

В целом классификация затрат на постоянные и переменные весьма условна, поэтому в отечественной учетной практике часто применяются термины условно-переменные и условно-постоянные затраты.

2.7 Модели деления затрат на постоянные и переменные

Деление затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции, для оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений и т.п.

Поскольку в сумме постоянные и переменные затраты образуют валовые расходы, любые издержки в общем виде можно представить в виде линейной функции:

$$R_{val} = R_{fix} + r_v \cdot X$$

где R_{val} – валовые (совокупные) издержки, ден.ед.;

R_{fix} – постоянная часть издержек, ден.ед.;

r_v – переменные издержки в расчете на единицу продукции, ден.ед.;

X – объем производства, оказанных услуг, товарооборота в натуральных единицах измерения (показатель, характеризующий деловую активность организации).

Определить составляющую постоянных (R_{fix}) и переменных затрат на единицу продукции (r_v) можно различными методами.

В действующей практике деление затрат на постоянные и переменные осуществляется двумя основными методами: аналитическим и статистическим. При *аналитическом методе* все затраты предприятия, исходя из опыта прошлых лет, вначале постатейно подразделяют на постоянные, полностью переменные (пропорциональные) и смешанные (полупеременные). Затем на основе анализа соотношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов путем расчета коэффициентов реагирования затрат по смешанным расходам исчисляется удельный вес переменной части, так называемый вариатор затрат. Таким образом, постоянные расходы имеют вариатор 0, пропорциональные – 1 (или 10 при десятичном масштабе измерения), а частично переменные – значения вариаторов от 0 до 1 (10). Постоянная и переменная части полупеременных расходов прибавляются к первоначально исчисленной сумме постоянных и пропорциональных затрат. В итоге общая сумма затрат основной деятельности предприятия подразделяется на две совокупности: постоянные и переменные затраты.

Основными *статистическими методами* дифференциации общей суммы затрат на постоянные и переменные расходы являются:

- метод минимальной и максимальной точки (метод мини-макси);
- графический метод;
- метод наименьших квадратов;
- метод корреляции.

При *методе мини-макси* из всей совокупности данных выбирают два периода с наименьшим и наибольшим объемами производства и находят отклонения в объемах производства и в затратах в максимальной и минимальной точках:

$$\Delta X = X_{max} - X_{min};$$

$$\Delta R = R_{max} - R_{min}$$

После этого определяется ставка переменных затрат:

$$r_r = \frac{\Delta R}{\Delta X}.$$

Общая сумма постоянных расходов определяется как разность между общей суммой затрат отчетного периода и произведением их переменной части на соответствующий объем производства.

При *графическом методе* на графике наносятся данные об общих затратах при разных объемах производства. Затем «на глазок» проводится линия. Точка ее пересечения с осью Y показывает уровень постоянных расходов (R_{fix}). Переменные расходы определяют как разность между R_{val} и R_{fix} , деленную на средний объем производства.

При *методе наименьших квадратов* величина переменных затрат на единицу продукции r_v определяется исходя из соотношения

$$r_v = \frac{n \sum XR_{val} - \sum X \sum R_{val}}{n \sum X^2 - (\sum X)^2},$$

где n – количество периодов, на основе которых исчисляется величина постоянных и переменных издержек.

Общую сумму постоянных расходов рассчитывают по формуле:

$$R_{fix} = \frac{\sum R_{val} \sum X^2 - \sum XR_{val} \sum X}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}.$$

Метод корреляции требует применения компьютерной техники. Разделить полупеременные (полупостоянные) затраты на постоянную и переменную части, имея данные о сумме этих затрат за несколько периодов и объемах производства, можно, например с использованием пакета «Анализ данных» в программе MS Excel.

Применение разных методов деления затрат на постоянную и переменную составляющие дает разные результаты. Наиболее точные из них получаются при использовании метода наименьших квадратов и метода корреляции. Выбор того или иного метода остается за бухгалтером-аналитиком и во многом будет определяться целями анализа и структурой затрат организации.

Тема 3 Учет издержек производства по видам

Учет затрат по видам - первое необходимое условие для итогового контроля издержек. Такая классификация затрат по существу определена ПБУ 10/99 «Расходы организации». Это материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие расходы.

3.1 Учет и оценка материальных затрат

Затраты материальных ресурсов преобладают в расходах большинства хозяйственных организаций и требуют особого внимания менеджеров. Они разнообразны по содержанию и назначению, местам приобретения и хранения на предприятии, по поставщикам и по потребителям внутри организации.

В состав материальных затрат включаются сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические цели.

Под расходом *сырья и материалов* в процессе производства понимают их непосредственное потребление в процессе производства.

Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют следующие четыре основных метода: документирования, партионного раскроя, партионного учета и контроля и инвентарный.

Метод документирования основан на оформлении отдельными документами всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, при замене одних видов сырья и материалов другими и т.п.). Данный метод в той или иной мере используется на всех промышленных предприятиях.

Сущность *метода партионного раскроя* заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из материалов, и фактически полученные заготовки и отходы. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономию или перерасход материалов определяют сопоставлением фактического количества израсходованного материала с расходом по норме.

При использовании *метода партионного учета и контроля* формируются партии сырья и материалов, однородные по технологическим параметрам. Каждой партии присваивается определенный учетный признак - номер партии, либо наименование материальных ресурсов, либо ряд различных наименований. Этот учетный признак партии в дальнейшем указывается во всех первичных документах по учету израсходованных в производстве сырья и материалов, что позволяет прямым путем относить сырье и материалы на конкретные виды продукции (работы, услуги). Отобранные партии сырья и материалов могут использоваться в течение смены, дня, нескольких дней и недель.

При *инвентарном методе контроля* по истечении смены, суток или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов.

Расход *вспомогательных материалов* учитывают обычно так же, как и основных. Однако между объектами калькуляции они распределяются, как правило, косвенным путем: пропорционально сметным ставкам, которые устанавливают на единицу продукции исходя

из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели, и их плановой себестоимости. Ставки пересматривают по мере изменения норм расхода или цен.

В состав материальных затрат включаются также *затраты на оплату услуг производственного характера* (выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, внутризаводскому перемещению сырья и материалов и др.), оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями и непромышленными производствами и хозяйствами своей организации, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг.

В отдельных организациях материальные затраты также могут включать стоимость *покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера сторонних организаций*.

В состав материальных затрат, как экономического элемента издержек, кроме сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов, включается стоимость израсходованного топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции.

Величина материальных затрат в денежном выражении зависит от количества и стоимости (цены) расхода на единицу потребления.

Большое значение в управленческом учете имеет *оценка* материальных затрат. Согласно международным стандартам, оценка материальных затрат и запасов сырья и материалов, полуфабрикатов и товаров в местах хранения производится по одному из семи вариантов или методов: Лифо, Фифо, Хифо, Лофо, по средним ценам приобретения, твердым учетным ценам, на основе непрерывной (перманентной) переоценки. Все эти методы применяют в управленческом учете.

При использовании *метода Лифо* (last in - first out) оценка сырья и материалов (приобретенных для перепродажи товаров) производится по ценам последнего приобретения.

Метод Фифо (first in - first out) предполагает, что расход сырья и материалов (отпуск товаров для перепродажи) оценивается в последовательности цен приобретения.

При *методе Хифо* (highest in - first out) товарно-материальные ценности списываются на затраты предприятия по наивысшей цене независимо от последовательности приобретения. Разницу относят на финансовые результаты деятельности организации.

В *системе оценки Лофо* (last out - first out) списание затрат материалов и приобретенных для перепродажи товаров производится по минимальной цене закупки данного материала или товара независимо от того, когда они приобретены. Разница между учетной фактической стоимостью ресурсов также относится на финансовые результаты.

Оценка по средним ценам приобретения осуществляется путем умножения количества расхода материалов на средневзвешенные цены в течение периода приобретения с учетом переходящего остатка на его начало.

Оценка по твердым ценам ведется в течение года по заранее установленным ценам и тарифам независимо от текущих цен закупки. Отклонение от этих цен списывают на издержки в конце учетного периода самостоятельной корректирующей статьей расходов сбытовой деятельности организации.

Метод перманентной переоценки (идентификации) заключается в том, что оценка потребляемых материалов осуществляется по текущим рыночным ценам на дату списания. Разница в оценке может рассматриваться как результат деятельности службы логистики (снабжения).

Выбор варианта оценки в рыночном хозяйстве зависит от учетной политики предприятия.

Применение твердых учетных цен позволяет выявить ценовые отклонения и их причины. Оценка материалов по средним ценам обеспечивает большую точность исчисления финансовых результатов по периодам (месяцам, кварталам) в пределах года. Применение

методов Лифо, Фифо, Хифо, Лофо дает возможность регулировать прибыль в пределах года и нескольких смежных лет. В трудные для предприятия периоды выбирают метод, дающий наименьшую стоимость потребленных материалов, в благополучные годы - наибольшую.

В действующей в Российской Федерации практике бухгалтерского учета предприятиям разрешено применение методов Фифо, средневзвешенной оценки на базе твердых учетных цен и оценки по себестоимости единицы запасов.

3.2 Учет затрат на оплату труда

Одним из основных видов затрат для любого предприятия являются затраты на оплату труда персонала. Поэтому управленческий учет затрат на рабочую силу в системе управления занимает одно из центральных мест и представлен как часть учета издержек производства. Отличительная особенность управленческого учета по сравнению с финансовым заключается в необходимости определять не только расходы на оплату труда, но и его затраты в рабочем и машинном времени, в показателях трудоемкости и машиноемкости производства. Это позволяет оценить эффективность использования рабочего времени, трудоемкость и машиноемкость технологических процессов, степень использования производственных мощностей, результаты их регулирования управленческими решениями.

Для управления важно знать не только, сколько стоит деталь, полуфабрикат, изделие, но и сколько времени необходимо для их изготовления. Затраты времени определяют уровень производительности труда и влияют на величину его оплаты при любой системе организации заработной платы. Поэтому на предприятиях на все технологические операции и производственные задания устанавливают нормы времени и системно или внесистемно учитывают его фактический расход и отклонения.

Затраты на оплату труда не являются однородными и включают в себя:

- 1) Затраты на оплату труда производственных рабочих, непосредственно занятых в процессе производства продукции;
- 2) Выплаты стимулирующего характера – надбавки за качество работы и высокое мастерство, за стаж работы, вознаграждение за выслугу лет, по итогам работы предприятия за год, различного рода премии, связанные с производственной деятельностью;
- 3) Непроизводительные выплаты – оплата простоев, оплата за неотработанное время в соответствии с законодательством, оплата за брак не по вине рабочего, доплаты за отклонения от нормальных условий труда, доплаты за работу в ночное время, за сверхурочные работы, перемещение на другую работу и т.п.;
- 4) Затраты на оплату труда вспомогательных рабочих, занятых ремонтом оборудования и транспортных средств, подготовкой и обслуживанием рабочих мест;
- 5) Затраты на оплату труда работников, связанных с управлением производственными подразделениями;
- 6) Затраты на оплату труда специалистов и руководителей, занятых управлением предприятием;
- 7) Затраты по найму, отбору рабочей силы, связанные с профориентацией, обучением и переобучением кадров.

Кроме затрат на заработную плату во многих зарубежных странах в составе издержек выделяют общие расходы по оплате труда, которые включают отчисления на социальные нужды. Они производятся по установленным законодательством нормам от затрат на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции.

Зарботную плату в российской практике принято подразделять на основную и дополнительную. *Основная заработная плата* выплачивается за отработанное время. В ее состав входят: оплата по тарифным ставкам, сдельным расценкам, надбавки за вредные условия труда, доплаты за работу в сверхурочные и ночные часы и т.п. *Дополнительная заработная плата* представляет собой заработную плату и выплаты за неотработанное время в

соответствии с действующим законодательством каждого государства, например, это оплата отпусков, выполнения государственных обязанностей, выходного пособия при увольнении и т.п.

В практике существует целый ряд форм и систем оплаты труда работников. Основные из них - повременная и сдельная, каждая из которых имеет свои разновидности.

При *повременной оплате труда* заработная плата рассчитывается исходя из отработанного времени вне зависимости от объема выполненных работ.

При *сдельной оплате труда* вознаграждение начисляется исходя из объема выполненных работ (изготовленной продукции) на основании соответствующих расценок. Основной целью данной системы является тесная увязка трудовых затрат с выпуском продукции при гарантии требуемого уровня качества.

В настоящее время в зарубежной практике широкое распространение получили системы материального стимулирования при определении оплаты труда, основной целью которых является побуждение работника производить больше при одновременном сокращении затрат на единицу продукции. Система материального стимулирования должна быть организована так, чтобы обеспечить рабочим стимулы для увеличения объема производства, качественного выполнения работы и вместе с этим повысить их заработную плату.

Система премиальной надбавки является компромиссным решением, сочетающим простую повременную ставку и систему сдельной оплаты труда. Она связывает заработную плату с учтенными затратами труда и объемом работы, выполненной отдельными рабочими.

Система повышенной повременной оплаты предполагает более высокую почасовую ставку в случае достижения нормативного уровня объема производства. Система была разработана на основе многолетнего опыта использования систем сдельной оплаты в сочетании с премиальной надбавкой. Стимулом для рабочих в данном случае является высокая почасовая ставка, которая слабо зависит от уровня производства.

Представляет интерес для российских предприятий *система партнерства и долевого участия в прибыли*. Она позволяет стимулировать эффективную работу персонала за счет общих конечных результатов деятельности компании. Для этого заранее согласованный процент от прибыли фирмы отчисляется в фонд оплаты труда и распределяется среди кадрового персонала с учетом должности, годовой заработной платы и стажа работы.

Заработная плата и оклады начисляются и учитываются на основе первичных документов на сдельную и повременную оплату труда (наряды, ведомости выработки, сменные рапорты, таблицы, приказы и т.п.).

Для управления затратами на оплату труда важное значение имеет их классификация на прямые и косвенные и по местам их формирования.

Каждый работник предприятия, как правило, принадлежит определенной структурной единице - цеху, отделу, службе. Поэтому группировка расходов на оплату труда по местам формирования затрат особых трудностей не вызывает.

3.3 Амортизация активов

Длительность периода возмещения, метод начисления амортизации активов в системе управленческого учета определяет само предприятие, исходя из существующей экономической конъюнктуры и ее прогноза на будущее. При этом следует исходить из того, что через амортизацию нужно вернуть не только первоначально затраченные деньги, но и обеспечить покрытие их обесценения в результате инфляции. В ряде случаев необходимо учесть, что новое оборудование и другие активные основные средства вследствие технического прогресса обычно становятся совершеннее, а, следовательно, дороже прежних, аналогичных по назначению. Поэтому сумма амортизации одних и тех же объектов в управленческом учете выше той, что начисляется в финансовом и налоговом учете, где она не должна превышать первоначальную (с учетом переоценки) стоимость амортизируемых объектов.

Теория и практика расчетов амортизации в управленческом учете рекомендуют несколько методов ее начисления:

- линейный метод, предполагающий равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования объекта;
- метод убывающих (возрастающих) сумм амортизации, основанный на арифметической или геометрической прогрессии;
- метод начисления в зависимости от объема выпуска продукции, работ, услуг.

При *линейном методе* сумма годовой амортизации определяется путем деления первоначальной или воспроизводственной стоимости объекта на число лет его полезного использования.

Дегрессивная (прогрессивная) амортизация может быть арифметически дегрессивной (прогрессивной) и геометрически дегрессивной (прогрессивной). Арифметически дегрессивная амортизация уменьшается из года в год на одну и ту же сумму (величину дегрессии). При геометрически дегрессивной или прогрессирующей Величине амортизации ее величина снижается или возрастает ежегодно на определенное постоянное число - знаменатель и образует, таким образом, геометрический ряд.

Варианты и способы исчисления ускоряемой и замедляемой амортизации могут быть различными:

1) исходя из количества лет дожития (по сумме чисел лет срока полезного использования). Например, приобретен станок стоимостью 100 000 руб. со сроком службы 5 лет. Число лет дожития составляет: $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$ (лет). Суммы амортизационных отчислений будут рассчитаны и составят соответственно:

в первый год $100\,000 \times 5/15 = 33\,333$ руб.;

во второй год $100\,000 \times 4/15 = 26\,667$ руб.;

в третий год $100\,000 \times 3/15 = 20\,000$ руб.;

в четвертый год $100\,000 \times 2/15 = 13\,333$ руб.;

в пятый год $100\,000 \times 1/15 = 6\,667$ руб.

2) исходя из остаточной стоимости объекта и ее равномерного погашения (метод дегрессии). Расчет производится по формуле:

$$A_0 = \frac{2(R_n - R_0 + a \times n)}{n \times (n - 1)},$$

где A_0 – сумма убывающей амортизации; R_n , R_0 – остаточная и первоначальная стоимость объекта; a – сумма амортизации в первый год эксплуатации объекта; n – число лет полезного использования объекта.

Например, если объект стоит 70 000 руб., срок службы 7 лет, сумма амортизации в первый год 16 000 руб., остаточная стоимость 0 руб., тогда

$$A_0 = \frac{2(0 - 70000 + 16000 \times 7)}{7 \times (7 - 1)} = 2000.$$

Следовательно, сумма начисленной амортизации ежегодно будет уменьшаться на одну и ту же сумму 2000 руб., и составит в первый год 16000 руб.; во второй год – 14 000 руб. (16 000 - 2000); в третий год – 12 000 руб. (14 000 - 2000) и т.д.

При начислении амортизации исходя из *объема выпускаемой продукции* амортизируемая стоимость основных средств делится на количество предполагаемой к выпуску продукции, тем самым находится ставка амортизации на 1 штуку, тонну, т/км и т.п. Умножением этой ставки на фактический объем производства определяют сумму амортизации, включаемую в издержки организации.

Во всех случаях при определении амортизационной стоимости объекта, т.е. суммы амортизации к погашению, учитывают ликвидационную стоимость объекта (лома, цены продажи и т.п.), т.е. остаточную стоимость объекта в конце срока его полезного использования.

В управленческом учете и при расчетах по оптимизации формирования и обновления основных производственных фондов необходимо исходить из того, что их первоначальная стоимость и сроки эксплуатации могут изменяться. Кроме того, иной может быть стоимость объекта, который должен заменить выбывший из эксплуатации. Будущие затраты на приобретение объектов основных средств вместо выбывающих из эксплуатации определить весьма сложно, поскольку многое зависит от темпов технического прогресса, определяющих сроки морального старения, конъюнктуры рынка средств производства в предполагаемые сроки их замены, уровня инфляции в течение срока службы оборудования и т.п. Помогает решить проблему периодическая переоценка основных средств с помощью специальных индексов. В управленческом учете допускается изменение и сроков эксплуатации объектов основных средств.

Для учета влияния инфляции и технического прогресса амортизацию основных средств целесообразно начислять исходя из восстановительной стоимости объектов по формуле сложных процентов.

Моральный и физический износ - главные факторы, определяющие величину амортизации в управленческом учете. С позиций реальности сумм возмещения амортизации в себестоимости продукции и издержках обращения наиболее рациональным представляется начисление амортизации исходя из объема выпускаемой продукции или степени использования основных средств. Амортизационные отчисления, определенные этим методом, становятся не постоянной, а переменной величиной, не косвенными, а прямыми затратами. К сожалению, возможности такого метода расчета амортизации весьма ограничены условиями его применения. Для этого необходимо, чтобы были достаточно точно измеримы степень использования основных средств и потенциальный срок их службы.

Ограниченные возможности имеют прогрессивный и дегрессивный методы начисления амортизации. Для прогрессирующей амортизации необходимо соблюсти условия, согласно которым динамика изменения стоимости основных производственных средств тоже является прогрессивной.

При применении дегрессивного метода учет амортизации вместе с расходами на ремонт, имеющими в течение срока эксплуатации объекта тенденцию к увеличению, обеспечивает относительно равномерное включение амортизационных отчислений в издержки производства и обращения. Величина остаточной стоимости объекта при дегрессивной амортизации, как правило, совпадает или очень близка к сумме ликвидационной выручки при его продаже.

На практике в управленческом и финансовом учете чаще всего используется линейный метод начисления амортизации. Он прост с технической точки зрения и исключает возможности искусственного завышения или занижения затрат по конъюнктурным соображениям.

3.4 Учет накладных расходов

Одной из основных тенденций развития современного бизнеса, связанной с развитием технологий, внедрением новых форм работы и разработки более интеллектуальных продуктов, является рост доли накладных расходов. Проследить путь конкретной статьи накладных расходов в производстве конкретного продукта (объекта учета) невозможно. Именно поэтому необходимость учесть в себестоимости продукции долю накладных расходов делает себестоимость неоднозначным показателем. По мере роста доли накладных расходов процесс исчисления себестоимости становится все более неточным из-за погрешностей в расчетах при их распределении. В этих условиях возрастает важность учета и распределения накладных расходов на предприятии.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, свя-

заны с организацией деятельности предприятия, его управлением. Накладные расходы являются косвенными. К ним относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях - участках, цехах, производствах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связаны непосредственно производством. Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих). Размеры этих расходов во многом зависят от объема производства, чего нельзя сказать о второй группе накладных расходов - общехозяйственных.

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе - по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

К общепроизводственным расходам относятся расходы на:

- Содержание аппарата управления цеха.
- Содержание прочего цехового персонала.
- Содержание и ремонт производственного оборудования.
- Содержание и ремонт производственных зданий.
- Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности.
- Перемещение грузов внутри предприятия.
- Потери от простоев, порчи материальных ценностей и пр.
- Прочие общепроизводственные расходы.
- Общепроизводственные расходы непроизводительного характера.

Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному обеспечению и страхованию, кассы, расчетного счета и др.

Обычно в организациях предварительно составляют смету общепроизводственных расходов, с тем чтобы руководители производства знали размер допустимых затрат, могли аргументировано принимать решения. С целью получения информации, пригодной для принятия решений смету общепроизводственных расходов обычно корректируют с учетом фактически достигнутого объема производства и сопоставляют с фактическими расходами.

В конце отчетного периода на суммы фактически распределенных общепроизводственных расходов составляют запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» - в части подразделений основного производства

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» - в части подразделений вспомогательных производств

Дебет счета 28 «Брак в производстве» - в доле расходов, относящихся к забракованной продукции

Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Наиболее распространенный подход к распределению накладных расходов предусматривает двухступенчатую процедуру. На первой ее ступени полные суммы накладных расходов по всем статьям за период распределяются на производственные центры ответственности, а на второй ступени – отнесенные на каждый центр ответственности суммы распределяются на виды продукции, выпускаемые каждым центром.

Сам процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:

1) выбор объекта, на который относятся затраты, т.е. носителя общепроизводственных затрат (например, цех, продукция, услуга, контракт);

- 2) выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты;
- 3) выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом (носителем затрат).

Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения.

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

1. Время работы производственных рабочих (человеко-часы)
2. Заработная плата производственных рабочих
3. Машино-часы
4. Прямые затраты
5. Стоимость основных материалов
6. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении
7. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам.

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на одноименном счете 26.

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп — по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

К общехозяйственным относятся следующие расходы:

- Заработная плата аппарата управления.
- Командировки и перемещения.
- Представительские расходы.
- Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны.
- Амортизация основных средств.
- Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения.
- Охрана труда.
- Подготовка кадров.
- Оргнабор рабочей силы.
- Прочие общехозяйственные расходы.
- Налоги, сборы, отчисления
- Потери от простоев.
- Недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

В конце отчетного периода счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается:

Дебет счета 20 «Основное производство» - в части подразделений основного производства

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» - в части подразделений вспомогательного производства

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

При калькулировании полной себестоимости фактическая сумма общехозяйственных расходов распределяется между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Однако такие затраты, как время труда или заработная плата основных производственных рабочих, время работы станков, не имеют тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. В силу своей сущности последние напрямую не связаны с объемом производства - его падением или ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение общехозяйственных расходов при калькулировании полной себестоимости продукции носит весьма условный характер. При определении полной себестоимости процедура распределения общехозяйственных расходов аналогична распределению общепроизводственных расходов.

При калькулировании ограниченной себестоимости общехозяйственные расходы всей суммой списываются на финансовые результаты.

Тема 4 УЧЕТ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ИХ ФОРМИРОВАНИЯ И ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

4.1 Понятие места возникновения затрат, их классификация

Одним из принципов планирования, учета и анализа издержек, образующих себестоимость продукции, является необходимость их группировки по местам возникновения затрат.

На предприятии каждое место затрат либо связано с изготовлением продукции, либо с обслуживанием, организацией производства и его управлением. Все многообразие издержек предприятия, называемое в управленческом учете *полем издержек организации*, в общем виде может быть сведено к некоторой системе, имеющей следующую структуру (рис.4.1).

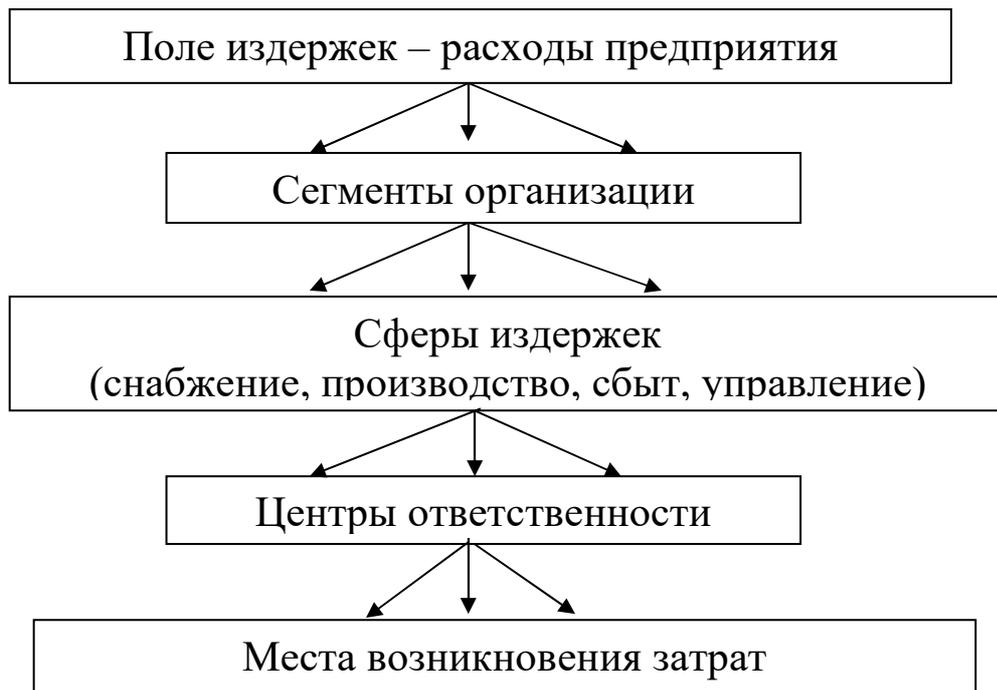


Рисунок 4.1 - Структура поля издержек организации

Поле издержек ограничено масштабами организации и представляет собой совокупность его расходов независимо от их целевого назначения, степени завершенности процессов производственной деятельности и результатов производства. Ограничители поля - время, за которое осуществляется учет издержек, количество расхода и его стоимостная оценка, причем оба последних фактора выступают как единый параметр.

Поле затрат подразделяется на сегменты организации. *Сегмент бизнеса* - часть организации, работающая на внешнего потребителя или представляющая самостоятельное направление, применительно к которому могут быть отделены от организации в целом активы, результаты операций по основной и прочей деятельности в целях финансовой отчетности. Существуют разнообразные способы выделения сегментов. Критериями могут служить организационно-правовая форма предприятия, организационная структура, вид продукции, работ или услуг, группы потребителей, географические регионы и др. Перечень сегментов, по которым организуется учет, устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

В каждом сегменте могут быть выделены *сферы издержек*, которые соответствуют фазам кругооборота авансированных средств (инвестирование, снабжение, производство, сбыт) и координируют все стороны деятельности организации (управление). Такое обособ-

ление затрат исходит из их различного экономического содержания и роли в создании продукта и новой стоимости, принадлежности расходов к разным функциональным сферам деятельности организации.

Из приведенной схемы видно, что в каждой сфере деятельности в разрезе сегментов организации возможно выделение *центров ответственности* для децентрализации управления, что является одним из важнейших условий внедрения управленческого учета.

В свою очередь, каждый центр ответственности состоит из одного или нескольких мест возникновения затрат. *Место возникновения затрат* - организационная единица предприятия (бригада, отдел, участок, цех), выполняющая конкретные функции, для осуществления которых необходимы определенные ресурсы.

Группировка затрат по местам потребления материальных, трудовых и денежных ресурсов предназначена для решения двух основных задач:

- обеспечения контроля за экономичностью работы отдельных подразделений предприятия, для сопоставления полученных результатов и издержек производства по каждому из них;

- повышения точности и степени детализации калькулирования себестоимости продукции, особенно в сложных, неоднородных производствах, выпускающих большой ассортимент изделий.

Дифференциация издержек по местам затрат позволяет активно управлять процессом их формирования, обеспечивает работников предприятия детальной информацией для оперативного управления и контроля, позволяет выявить экономию или перерасход материальных, трудовых и денежных ресурсов по зависящим и не зависящим от конкретных исполнителей причинам.

Основными условиями для образования (выделения) мест затрат являются:

1. Территориальная обособленность, при которой место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений. В иных случаях преобладающая часть расходов окажется смежной для различных мест затрат, что приведет к неточностям при калькулировании себестоимости и условности самой группировки. Усложнится и контроль за экономичностью производства и управления.

2. Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат должна по возможности выполняться одинаковая по содержанию или назначению работа, использоваться однотипное оборудование с примерно равными издержками на единицу отработанного времени. Соблюдение данного условия необходимо для установления единых методов распределения затрат по объектам калькулирования, обеспечения лучшей сопоставимости издержек с объемом производства отдельных подразделений предприятия и с нормативными расходами.

3. Персональная ответственность за уровень расходов данного места затрат, предполагающая, что размер издержек производства и обращения и эффективность контроля за процессом их формирования во многом зависит от степени дифференциации ответственности за затраты в каждом подразделении предприятия. Область ответственности определяется уровнем руководства в соответствии с организационной схемой административного и производственного управления;

4. Наличие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, которая предусматривает возможность разграничения расходов по установленным статьям калькуляции, использования при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места их возникновения на последующие и в конечном итоге - на разновидности производимой предприятием продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Классификация мест возникновения затрат

В зависимости от последовательности группировки расходов на предприятии следует различать начальные, промежуточные и конечные места затрат. *Начальные места издержек* по существу представляют собой центр расходов, первую ступень их формирования. *Промежуточные места* соответствуют более высокой степени обобщения издержек, характерных для подразделения предприятия, изготавливающих части готовой продукции или полуфабриката. *Конечные места расходов* охватывают заключительный этап технологического процесса на данном предприятии. Здесь аккумулируются все прямые и распределяемые затраты на производство продукции и услуг, учитывается их выпуск, калькулируется производственная себестоимость.

С точки зрения содержания деятельности и отношения к изготовлению продукции производственные места затрат подразделяются на основные, вспомогательные и сопутствующие. *Основные места затрат* выпускают продукцию, для изготовления которой создано предприятие, *вспомогательные* - предназначены для производства продукции и услуг, обеспечивающих нужды основного производства в инструменте, запасных частях, энергии, текущем ремонте и т.п. *Сопутствующие места издержек* либо заняты изготовлением продукции из отходов, либо имеют целевое назначение в качестве экспериментальных, опытных, исследовательских производств.

По выполняемым функциям места возникновения затрат классифицируют на первичные, вторичные, материальные, общецеховые, административные и бытовые. *Первичные места расходов* непосредственно заняты в производстве продукции, их затраты относятся на производственные заказы. *Вторичные места затрат* предоставляют услуги другим местам возникновения затрат, их затраты распределяются между другими местами возникновения затрат. *Материальные места затрат* осуществляют приобретение и хранение материалов, их затраты относятся на счета общих материальных затрат и впоследствии распределяются. *Общецеховые места расходов* осуществляют управление производственным процессом, их затраты относятся на счета общецеховых накладных расходов и впоследствии распределяются; *административные* - связаны с выполнением функций общего управления и обслуживания предприятия, их затраты относятся на счета административных накладных затрат и впоследствии распределяются). *Бытовые места затрат* осуществляют сбыт и продвижение продукции на рынок, их затраты относятся на счета затрат по сбыту и впоследствии распределяются.

В зарубежной литературе по учету также выделяются конкретные и абстрактные, общие и единичные, постоянные и временные места расходов.

Конкретные места затрат представляют собой определенные технологические подразделения, выпускающие продукцию. Это основные, вспомогательные производства, цеха по изготовлению потребительских товаров, которые в дальнейшем подразделяются на участки группы машин и отдельные рабочие места.

К *абстрактным местам расходов* относятся заготовление сырья и материалов, сбыт готовой продукции и администрация предприятия. Управление предприятием в целом является *общим местом затрат*, а, например, заготовление материальных ценностей и сбыт готовой продукции - *единичными*. Общими для предприятия местами затрат может быть значительная часть вспомогательных цехов и служб, например водоснабжение, паровое хозяйство, энергетические службы и т.д.

В некоторых случаях различают *постоянные (устойчивые)* и *временные*, т.е. ограниченные во времени места издержек. Необходимость последних возникает как временная потребность для раздельного учета отдельных нерегулярных расходов, например издержек на разработку и внедрение систем автоматизации, затрат на освоение новых изделий технологических методов и т.д.

Место затрат и центр ответственности (а именно, центр затрат) могут совпадать лишь в отдельных случаях, когда невозможна либо нецелесообразна более детальная дифференциация. В остальных случаях отождествление данных понятий недопустимо. В частности, данная точка зрения подтверждается ситуацией, когда менеджер центра затрат несет ответ-

ственность за отклонения в затратах, возникших в другом подразделении, например начальник отдела снабжения отвечает за обеспечение цехов сырьем соответствующих параметров.

Выделение из поля затрат сегментов, центров ответственности, мест возникновения затрат позволяет разделить полномочия по управлению затратами между менеджерами различного уровня. Организация учета и контроля затрат по местам их формирования позволяет активно управлять процессом формирования фактических расходов, создает предпосылки для повышения ответственности не только за количественные, но и за качественные показатели деятельности подразделений предприятия.

Характер разграничения мест затрат зависит от специфики предприятия, уровня организации производства, целей контроля отдельных издержек. Чем выше степень дифференциации мест издержек на предприятии, тем лучше может быть контроль за экономичностью производства и точнее исчисление калькуляции себестоимости продукции.

Распределение функций отдельных мест затрат, а следовательно и состав их издержек зависят от потребностей управления, отраслевой специфики, масштабов предприятия. Во всех случаях деление предприятия на места затрат должно быть взаимоувязано с его организационной структурой.

4.2 Центры ответственности и их виды

Согласно определению Сертифицированного института специалистов по управленческому учету (СИМА) *центр ответственности* - подразделение или организационная функция, за результаты деятельности которых непосредственно отвечает определенный менеджер.

Иными словами, *центр ответственности* - это часть организации (сегмент, область, сфера, вид деятельности или структурное подразделение), возглавляемое менеджером, который осуществляет контроль и несет ответственность за возникновение издержек, получение доходов, использование инвестиционных ресурсов и т.д.

Цель организации учета по центрам ответственности - информационное обеспечение внутрифирменного управления, т.е. повышение эффективности управления на основе обобщения данных о затратах и результатах по каждому центру ответственности, отнесение отклонений контрольных показателей на виновных лиц.

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих *основных принципов*:

- определение контролируемых статей затрат и поступлений при условии, что менеджер должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых может оказать воздействие;
- персонализация учетных документов, т.е. введение в состав реквизитов документа фамилии менеджера или работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений.

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно отвечать следующим требованиям:

- центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;
- во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо - менеджер;
- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;
- необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности;
- для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;

- менеджеры центра ответственности должны принимать участие в проведении анализа деятельности центра за прошлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Виды центров ответственности

При рассмотрении видов центров ответственности **по целеполаганию внутрифирменного управления** выделяют оперативные и стратегические центры ответственности.

Оперативными являются центры ответственности, в которых объектом является заданный текущий процесс, обеспечение выпуска и реализации продукции в заданных объемах и номенклатуре при оптимизации затрат. *Стратегические центры ответственности* – это такие, в которых объектом являются стратегические направления развития предприятия.

По объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров можно выделить такие типы центров ответственности как центры затрат, продаж, прибыли, инвестиций.

Центры затрат - подразделения, менеджеры которых отвечают только за определенные виды расходов, связанные с конкретным участком работы. При этом каждый центр затрат должен объединять производство только однородных видов продукции, что обеспечит сопоставимость показателей и упростит распределение между ними косвенных расходов. Один центр ответственности может включать несколько центров затрат.

Центры продаж (доходов) - подразделения, менеджеры которых отвечают за объемы реализации продуктов деятельности предприятия, обеспечение заданной структуры продаж и затраты, связанные с процессом продажи. Затраты, связанные с деятельностью таких центров, нельзя напрямую сопоставлять с обеспечиваемыми ими доходами, так как менеджеры центров ответственны за обеспечение выполнения планов продаж продукции, произведенной другими подразделениями предприятия. Обычно центрами продаж бывают отделы сбыта или маркетинга.

Центры прибыли - подразделения, в которых менеджеры наряду с ответственностью за расходы отвечают также и за соответствующие этим расходам доходы. В центрах прибыли менеджеры, как правило, контролируют все участки работы своего подразделения, оказывающие влияние на финансовый результат.

Центры инвестиций – обособленные структурные подразделения или предприятие в целом, руководители которых несут ответственность за затраты, а также за результаты реализации инвестиционных проектов и эффективность капиталовложений.

При классификации центров ответственности **по отношению к процессу производства** можно выделить следующие центры:

- *основные*, осуществляющие непосредственное производство продукции, выполнение работ и оказание услуг для потребителей;

- *вспомогательные* - участвуют в производственном процессе косвенно, оказывая услуги, выполняя работы или изготавливая продукцию, предназначенную не для потребителя, а для основных центров ответственности.

- *функциональные* - обеспечивают контроль за затратами, возникшими во многих местах, но под воздействием одного центра ответственности.

При градации центров ответственности **по выполняемым функциям** выделяются центры ответственности за снабжение, производство, сбыт, управление.

Центр ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т.п..

Аналогичные задачи выполняет *центр ответственности сбыта*, но применительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции, работ, услуг. Оба вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат.

В отличие от них центры ответственности управления, обычно отделы и административные службы, могут иметь только затраты.

Центр управления (служба главного технолога, бухгалтерия, служба управленческого учета и т.д.) планирует, учитывает и контролирует затраты на их функционирование и определяет эффективность своей деятельности.

Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют *производственные центры ответственности*, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Центр ответственности за производство планирует, учитывает и контролирует затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляет ее себестоимость.

Указанные выше центры могут быть многопрофильными и однородными. В первом случае объектом управленческого учета формирования затрат выступает группа центров ответственности с разной специализацией производства, а во втором - однородные или конкретные виды производственных ресурсов.

По степени совпадения с местом возникновения затрат выделяют *совпадающие и несовпадающие*.

Выделение центров ответственности в структуре управления современными организациями продиктована необходимостью регулирования как издержек, так и конечных результатов на основе учетной информации, вызывая не только заинтересованность, но и пробуждая чувство ответственности. Сгруппированная по центрам ответственности информация позволяет уяснить, как и насколько можно воздействовать на конечные результаты деятельности отдельных подразделений.

4.3 Распределение расходов между отдельными местами издержек и центрами ответственности

В управленческом учете известны следующие *методы распределения* затрат между местами затрат и центрами ответственности: метод прямого распределения, пошаговый метод и метод двустороннего распределения.

Метод прямого распределения (односторонний метод) наиболее прост и обеспечивает точность расчетов только в тех случаях, когда непроизводственные подразделения не оказывают друг другу взаимные услуги. При одностороннем методе расходы каждого обслуживающего подразделения последовательно распределяются только между производственными подразделениями, минуя прочие обслуживающие подразделения. Затраты распределяются пропорционально какой-либо заранее установленной базе распределения (например, процент потребления каждым производственным подразделением услуг непроизводственных подразделений, доля выручки и т.п.), либо с использованием коэффициентов распределения, которые рассчитывают по формуле:

$$K = \frac{Z_{nm}}{Q_{nm}}$$

где K - коэффициент распределения;

Z_{nm} - затраты первичных мест, ден.ед.;

Q_{nm} - объем услуг, потребленных в сумме всеми подразделениями основного производства предприятия в натуральных измерителях.

Метод пошагового распределения является более точным, чем прямой в тех случаях, когда обслуживающие подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке. При использовании метода пошагового распределения определяется последовательность списания издержек первичных мест затрат. Обычно начинают со вспомогательных цехов и хозяйств, услуги которых нужны всем: водоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение, затем выстраивается последовательность других первичных и конечных мест затрат. Стоимость их продукции, работ и услуг включают в затраты каждого последующего подразделения. При этом затраты, связанные с обменом услуг, учитываются лишь частично и их величина зависит от порядка мест в последовательности распределения. Для минимизации

погрешностей в расчетах последовательность мест затрат следует определять в порядке возрастания объемов потребления взаимных услуг.

Общий принцип распределения затрат в следующем: производственному подразделению, потребляющему большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента.

Процесс распределения затрат непроизводственных подразделений между производственными осуществляется поэтапно.

Шаг 1. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

Шаг 2. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями (например, для водоснабжения - количество воды, м³; для гаража - пробег автотранспорта, км и т.д.).

Шаг 3. Распределение затрат на основе выбранных базовых единиц распределения. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения.

Метод двустороннего распределения применяется при распределении затрат подразделений, оказывающих друг другу взаимные услуги и считается наиболее точным.

Исчисление и списание себестоимости взаимооказываемых услуг и продукции мест и центров представляют особую проблему. В действующей в настоящее время практике их оценивают либо все по заранее заданной (плановой или нормативной) себестоимости, либо одна из наиболее массовых услуг (электро-, теплоснабжение, водоснабжение) оценивается по твердым ценам (плановой себестоимости, государственному тарифу), а остальные - по фактической себестоимости. Наиболее точные результаты распределения взаимооказываемых услуг обеспечивает решение системы линейных уравнений затрат каждого подразделения.

При формировании системы уравнений необходимо знать первичные затраты мест и долю присоединяемых расходов других подразделений. Она определяется исходя из соотношения объема услуг, оказанных этими подразделениями, в их общей величине. Распределить затраты с помощью этого метода без использования программного продукта можно лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности.

Расчеты, связанные с решением системы уравнений, при большом количестве мест и центров затрат весьма трудоемки и требуют применения компьютеров.

Помимо решения системы уравнений точно распределить затраты подразделений, оказывающих взаимные услуги, можно с помощью повторного распределения, которое предполагает распределение расходов каждого непроизводственного подразделения (вместе с накопленными затратами других подразделений) в определенных процентах до тех пор, пока величина расходов не станет настолько малой, что их дальнейшее распределение будет нецелесообразным. Данные, полученные при повторном распределении, должны совпадать с результатами решения системы уравнений.

4.4. Учет затрат по местам формирования и центрам ответственности

Группировка затрат по местам их формирования и центрам ответственности осуществляется одним из двух основных способов:

- путем применения принципов двойной записи на взаимосвязанных счетах и последовательного перенесения (перераспределения) учтенных сумм затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования издержек;

- на основе использования специальных регистров (сводных ведомостей) и расчетов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.

При использовании *метода двойной записи* разрабатывают специальный план счетов мест издержек для каждого предприятия. Он может быть привязан к действующему плану счетов бухгалтерского учета затрат, а может ориентироваться на применение специальных счетов управленческой бухгалтерии. При организации учета затрат способом двойной записи на предприятии строится система аналитического учета затрат, называемая вертикальной. Этим подчеркивается ее построение по иерархическому принципу. Она имеет несколько уровней аналитического учета. На каждом уровне собирается и обрабатывается информация о затратах по объектам калькулирования в разрезе калькуляционных статей затрат. Примерная структура счета 20 «Основное производство» для промышленного предприятия при использовании вертикальной модели аналитического учета затрат представлена на рисунке 4.2. Согласно представленной модели к счету 20 открываются аналитические счета первого порядка – для организации учета затрат по центрам ответственности (цехам); второго и третьего – для учета по местам возникновения затрат (участкам и бригадам).

Аналогичную структуру имеют все счета учета затрат при организации учета по центрам ответственности и местам возникновения расходов.

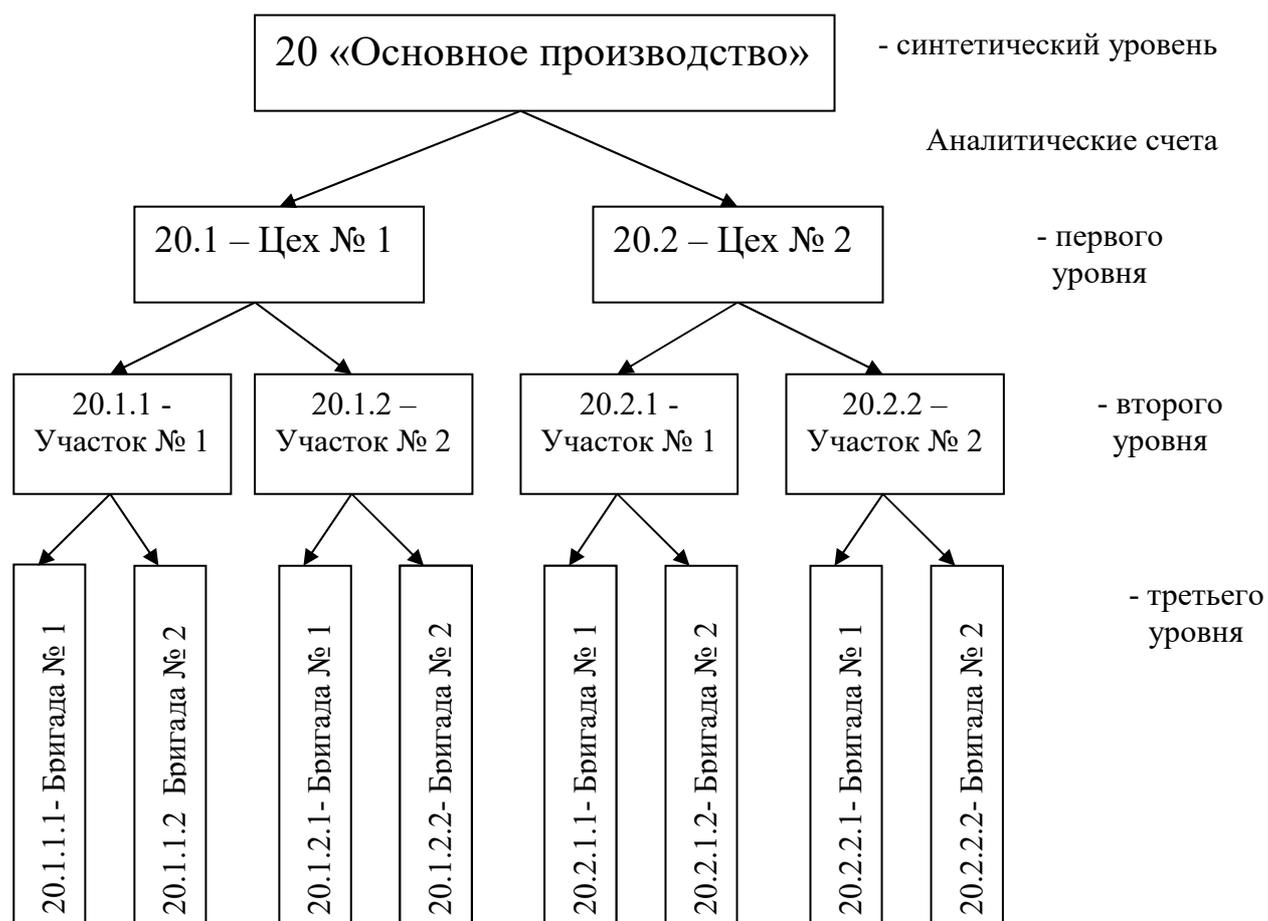


Рисунок 4.2 – Модель аналитического учета затрат по центрам ответственности и местам возникновения расходов

Коды счетов, по которым производится учетная группировка расходов центров ответственности, указывают на первичных документах по учету расхода материалов, комплекту-

ющих изделий, заработной платы и других издержек. Дальнейшее обобщение расходов по счетам затрат производится так же, как в финансовом учете. Одним из вариантов системных записей в управленческом учете является *ведение счетов отклонений от нормативной величины расходов*. В этом случае обороты по дебету и кредиту счетов сырья и материалов, затрат на производство, готовой продукции отражают по нормативной стоимости. Все расхождения между нормативными и фактическими издержками снабжения, производства, сбыта относят в дебет или кредит соответствующих счетов отклонений. Таким образом, по местам и центрам формирования учитывают лишь отклонения от норм и нормативов.

Учет и распределение затрат по местам их формирования с помощью *регистров матричной формы* основано на сочетании группировок затрат по видам и местам их возникновения. Для этого составляют специальную шахматную ведомость, по строкам и столбцам которой отражаются виды (статьи, элементы) затрат и мест (центров) их формирования, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются затраты мест. Если какие-то расходы невозможно отнести на то или иное место затрат прямо, их распределяют пропорционально избранной базе.

Регистр матричной формы имеет следующий вид:

Виды затрат		Места затрат	
		Вспомогательные	Основные
Первичные места затрат	Места единичных расходов	Отнесение первичных общих затрат на места издержек	
	Места общих расходов		
Вторичные места затрат		Исчисление баз распределения	

Из приведенной схемы видно, что при группировке затрат мест и центров все их разнообразие подразделено на основные и вспомогательные, первичные и вторичные места издержек. Обособленно выделяют в сводной ведомости места затрат сферы управления и сферы сбыта. На небольших предприятиях их объединяют.

Признаком места формирования основных затрат является их непосредственная связь с конкретными видами продукции и услуг. Вспомогательные места затрат и их издержки не связаны с процессами производства и могут относиться на себестоимость продукции только путем распределения.

На первом этапе группировки *первичные издержки* по составляющим их элементам относят на соответствующие основные и вспомогательные места их возникновения.

На втором этапе собранные в разрезе вспомогательных мест расходы, или так называемые *вторичные затраты*, распределяют по основным местам издержек пропорционально объему потребления их работ и продукции.

В итоге все затраты должны быть отнесены на основные места издержек и распределены между видами конечной продукции и товарных услуг.

Матричное представление регистра сводного учета и группировки затрат по местам формирования позволяет взаимно увязать нормирование и учет по видам, местам и целевому назначению расходов, избежать дублирования и обеспечить единую последовательность в формировании показателей издержек.

Матрица издержек мест и центров всегда прямоугольна, конечна и ограничена, а ее элементы представляют собой скаляры, т.е. действительные значения производственных затрат. Количество столбцов матрицы равно числу мест расходов, а число строк — количеству элементов издержек. Общая матрица, характеризующая производственные расходы в целом по предприятию, может подразделяться на подматрицы, выражающие соотношения между видами затрат и центрами их образования в разрезе отдельных подразделений. С каждой из них возможны операции суммирования, умножения, исчисления произведения матрицы на скаляр, т.е. практически все действия по преобразованию планово-учетной информации об издержках.

4.5 Трансфертное ценообразование

Трансфертная цена - это цена, по которой один центр ответственности передает свою продукцию или услугу другому центру ответственности. Иначе говоря, трансфертное ценообразование - это процесс установления внутренних расчетных цен между сегментами одной организации.

На практике применяются *три основных метода определения величины трансфертных цен*:

- 1) на основе рыночных цен;
- 2) на основе себестоимости (переменной или полной), по принципу «себестоимость плюс»;
- 3) на основе договорных цен, сформированных под воздействием рыночной конъюнктуры и затрат на производство продукции (оказание услуги).

Наиболее распространенным в странах с рыночной экономикой является *первый метод*, поскольку рыночные цены достаточно объективны, и установленные на основе рыночных трансфертные цены не зависят от взаимоотношений и квалификации менеджеров покупающих и продающих центров ответственности. Этот метод применяется в условиях высокой степени децентрализации организации, когда центры ответственности (прибыли или инвестиций) свободны в выборе внутренних или внешних покупателей и продавцов; когда полуфабрикат, наряду с его передачей в следующий передел, может реализовываться на сторону.

Однако применение этого метода имеет свои ограничения: необходимо наличие развитого рынка продукции и услуг, производимых центром ответственности. Кроме того, организация несет дополнительные расходы по сбору информации об уровне рыночных цен на них.

В трансфертном ценообразовании всегда участвуют две стороны, центр ответственности, передающий свою продукцию (услугу), и центр ответственности, принимающий эту продукцию (услугу) для ее последующей переработки и потребления. При формировании трансфертных цен на основе рыночных обеим сторонам предоставлено право взаимодействия с внешними продавцами и покупателями, между ними должны соблюдаться следующие условия:

- 1) центр ответственности, приобретающий продукцию (услугу), покупает ее внутри фирмы до тех пор, пока продающий центр ответственности не начинает завышать существующие рыночные цены и желает продавать свою продукцию внутри фирмы;
- 2) если продающее подразделение завышает существующие рыночные цены, то покупающий продукцию (услугу) центр ответственности может приобрести ее на стороне.

В том случае, если какое-либо из условий установления трансфертных цен на основе рыночных невыполнимо, то применяется *второй метод* - на основе себестоимости, и здесь существуют различные варианты. В основу трансфертной цены может быть положена:

- а) полная фактическая себестоимость;
- б) нормативная себестоимость;
- в) переменная себестоимость.

В любом случае трансфертная цена рассчитывается по формуле «себестоимость плюс», т.е. в цену на продукцию передающего подразделения закладывается выбранный показатель себестоимости и фиксированный в виде процента размер прибыли этого центра ответственности. Например, трансфертная цена может рассчитываться по формуле «110% от полной себестоимости» или «150% от переменной себестоимости» единицы продукции передающего центра ответственности.

Преимуществом первого варианта расчета являются объективность и ясность расчетов. Рассчитанная этим методом цена приближается к рыночной, что способствует принятию грамотных управленческих решений. Однако здесь имеются и свои недостатки.

Во-первых, передающий центр ответственности не заинтересован в снижении своих фактических затрат, так как заранее уверен, что трансфертная цена их не только покроет, но и превысит на сумму установленной наценки.

Во-вторых, по трансфертной цене, рассчитанной на базе полной себестоимости, нельзя судить о степени эффективности работы передающего центра ответственности, а следовательно, контролировать ее. Постоянные расходы затушевывают реальную картину.

В-третьих, известно, что система трансфертного ценообразования эффективна лишь в том случае, когда цели менеджеров различных уровней совпадают с задачами фирмы в целом. Однако с позиций организации приобретение продукции подразделением внутри предприятия по трансфертной цене, рассчитанной на основе полной себестоимости, выгоднее, чем по рыночной цене. С точки зрения получающего центра ответственности использование рыночной цены в качестве трансфертной дает большую прибыль, чем цены, определенной на базе полных затрат.

Отмеченные недостатки устраняются расчетом трансфертных цен по второму варианту - на базе нормативных затрат. По существу в этом случае рассчитывается нормативная трансфертная цена. Превышение фактической трансфертной цены над нормативной свидетельствует об убыточности работы центра ответственности, обратное соотношение - об ее эффективности.

Однако нормирование издержек приемлемо не для всех производств и не во всяких экономических условиях. В этих случаях может быть использован третий вариант расчета трансфертной цены - на основе переменной себестоимости, информация о которой аккумулируется в системе «директ-костинг». Постоянные издержки центров ответственности будут покрываться при этом из выручки организации. Этот вариант позволяет разрабатывать ценовую политику, оптимальную не только для фирмы в целом, но и для ее структурных подразделений, а также находить благоприятное сочетание объемов производства и продажных цен. Кроме того, такой вариант расчета трансфертных цен позволяет анализировать и контролировать деятельность центров ответственности.

При установлении рыночных и затратных цен трансфертных цен между покупателями и продавцами часто возникают разногласия. В этих условиях возможно использовать *третий метод* трансфертного ценообразования, который предполагает расчет договорной трансфертной цены по следующей формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Трансфертная} \\ \text{цена} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Удельная} \\ \text{переменная} \\ \text{себестоимость} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Удельный маржинальный} \\ \text{доход, утраченный} \\ \text{продающим подразделением} \\ \text{в результате отказа} \\ \text{от внешних продаж} \end{array}$$

Установление трансфертных цен на основе переговоров целесообразно осуществлять, например, если продающему центру ответственности выгодно установить цены на продукцию ниже рыночных для сохранения своего бизнеса и завоевания нового рынка.

В странах с рыночной экономикой предприятия умело сочетают все рассмотренные методы трансфертного ценообразования. Выбор того или иного метода определяется рядом факторов:

- 1) характером решаемых в результате трансфертного ценообразования задач (для принятия управленческого решения может быть использована одна трансфертная цена, для оценки работы центра ответственности - другая);
- 2) степенью децентрализации организационной структуры предприятия;
- 3) состоянием рынка продуктов и услуг, на которые устанавливаются рыночные цены.

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

Тема 5 Учет и распределение затрат по объектам калькулирования

5.1 Сущность и назначение калькулирования

Учет и распределение расходов по видам продукции, работ, услуг (объектам калькулирования) – заключительный этап их группировки, при которой учтенные по видам и местам формирования издержки соотносятся с объектом деятельности, ради которой они осуществлялись. Результатом данного соотношения является показатель себестоимости продукции, расчет которого является одной из важнейших задач управленческого учета.

Себестоимость продукции - это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции в отечественной учетной практике различают следующие ее виды:

- *цеховая* - включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции;
- *производственная* - состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;
- *полная себестоимость* - производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих расходов. Этот показатель аккумулирует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Следует отметить, что в системах финансового, и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны. Информация об издержках, собранная в рамках бухгалтерского финансового учета, позволяет в конечном счете сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость каждого вида продукции, работы, услуги в этой учетной системе не показывается вовсе или рассчитывается усредненно. В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В калькулировании могут участвовать даже те затраты, которые не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в финансовом учете.

Калькуляция в первичном значении – комплекс затрат, *калькулирование* – процесс их исчисления. В современной экономической литературе *калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг)*. В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования — определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

В общем виде следует различать калькуляцию себестоимости продукции, калькуляцию мероприятий (процессов, работ) и калькуляцию цены. Калькуляция себестоимости и цены исчисляется на единицу продукции, калькуляция мероприятий – в расчете на совокупность соответствующих работ и издержек или на единицу их измерения. В калькуляцию цены входит расчет величины прибыли на объект калькулирования. Калькулирование себестоимости продукции и услуг является ведущим в системе калькуляционных расчетов.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных издержек (производственный учет). Он первичен по отношению к калькулированию.

Производственный учет, будучи частью бухгалтерского учета, предполагает сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных опе-

раций, так или иначе связанных с производственными затратами. В системе производственного учета такая информация обобщается, группируется по различным признакам и анализируется. Лишь на базе информации, подготовленной определенным образом в системе производственного учета, возможно калькулирование.

Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Так, базой для расчета себестоимости единицы продукции является информация, собранная в системе производственного учета. Калькулирование себестоимости конечного продукта предопределяется системой и организацией производственного учета. С другой стороны, степень детализации производственного учета зависит от задач, стоящих перед предприятием в области калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором — фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем — себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

В действительности процесс калькулирования является более сложным и чередуется с процессом учета затрат.

Основными задачами калькулирования являются:

- 1) экономическое обоснование установления объектов калькуляции;
- 2) точный и экономически обоснованный учет затрат на производство;
- 3) учет объема, качества произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг);
- 4) контроль использования ресурсов (материальных, трудовых и т.п.), соблюдения установленных смет расходов на обслуживание производства и управление;
- 5) определение результатов деятельности структурных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;
- 6) выявление резервов снижения себестоимости продукции.

В современных условиях калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством. Предоставляемая современными системами калькулирования информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и техники;
- оценка качества работы управленческого персонала.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, *организуется в соответствии с определенными принципами*, соблюдение которых необходимо в системе бухгалтерского финансового учета. Однако и в управленческом учете их, как правило, придерживаются.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.

Для отдельных отраслей промышленности, а также ряда отраслей сферы материального производства с учетом их особенностей разработаны и утверждены специальные отраслевые рекомендации по планированию и учету себестоимости.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Объектом калькулирования (носителем затрат) являются отдельные виды продукции (выполненные работы, оказанные услуги) предприятия, по которым исчисляется себестоимость. Правильный выбор объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькуляционных расчетов. В зависимости от технологии производства и характера продукции объектами калькулирования могут быть продукты, изделия, группы однородных изделий, полуфабрикаты, виды работ или услуг.

Объекты калькулирования себестоимости продукции взаимосвязаны с объектами учета затрат и могут совпадать. *Объектами учета затрат* являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т.п.). Выбор объекта учета затрат зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции. Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. Только в индивидуальных производствах при позаказном методе, заказ является и объектом учета затрат, и объектом калькулирования. В массовых производствах, где используется попередельный метод, объектом учета затрат признается передел, объектами калькулирования – отдельные виды продукции.

Объекты калькулирования имеют целенаправленные связи с калькуляционными единицами, их экономическое содержание связано с обеспечением адекватного отражения потребительских качеств и представлением количественной характеристики продукта.

Калькуляционная единица – единица измерения калькуляционного объекта. Она должна отражать количественную единицу продукции определенного качества, быть экономически однородной, устойчивой во времени, приемлемой для калькуляции продукта, обеспечивать сопоставимость калькуляций одинаковой продукции и возможности управления.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Могут использоваться:

натуральные единицы – единицы массы, длины, площади продукта, одно изделие, строительный объект;

условно-натуральные единицы (например, в обувной промышленности - 100 пар обуви определенного типа, в литейном производстве - тонна литья определенного вида, в консервной промышленности - условные банки);

эксплуатационные единицы – единицы мощности машин, аппаратов, двигателей, производственной мощности сооружаемых объектов;

единицы времени (часы, машино-часы, человеко-дни);

единицы работы - одна тонна перевезенного груза;

приведенные единицы – масса в пересчете на содержание полезного вещества в продукте, например действующее вещество в минеральных удобрениях.

В отдельных случаях в качестве калькуляционной единицы может выступать денежный (стоимостной) измеритель.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Он производится предприятием самостоятельно, записывается в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

4. Разграничение затрат по периодам. При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям. Этот принцип отражен в Законе «О бухгалтерском учете» и в Положении о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

6. Обоснованный выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, который представляет собой совокупность приемов документирования и отра-

жения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости отдельного вида продукции (работ, услуг) или их единицы, а также отнесение издержек на единицу продукции.

5.2 Виды калькуляций

В системе управленческого учета применяются различные виды калькуляций себестоимости продукции. Разновидности калькуляций себестоимости продукции можно представить в виде следующей классификации.

1. В зависимости от времени составления:

а) предварительные (составляемые до начала производства продукции, оказания услуг, выполнения работ):

- *прогнозная калькуляция* составляется на основе прогнозных норм и нормативов для характеристики предполагаемых затрат на выпуск продукции (работ, услуг) в нескольких вариантах. Наилучший из них служит основой для составления проектных, плановых, сметных и нормативных калькуляций;

- *проектная калькуляция* предназначается для экономического обоснования нового строительства, расширения и реконструкции действующих предприятий, производств и цехов, модернизации оборудования, выпуска новых видов Изделий, разработки новых технологических процессов, внедрения изобретений и рационализаторских предложений. Она составляется исходя из сравнительно узкого круга данных для расчета себестоимости продукции: производительность оборудования, выпуск продукции, удельные нормы расхода материальных ресурсов, прогнозные цены, сметная стоимость основных фондов, проектируемая численность работающих. Этими условиями определяется номенклатура элементов себестоимости и способы их исчисления;

- *плановая калькуляция* составляется на основе прогнозных, допустимых прогрессивных норм и экономических нормативов на год и по кварталам и представляет собой задание предприятию и его подразделениям по предельной величине затрат на производство соответствующих видов продукции, работ и услуг;

- *сметная калькуляция* является разновидностью плановой калькуляции. Она составляется на изделия и работы, выполняемые в разовом порядке. Сметная калькуляция используется для установления цен, расчетов с заказчиками и обоснования затрат на изготовление продукции;

- *нормативная калькуляция* — это расчет себестоимости на основе действующих на начало месяца норм и нормативов затрат. В отличие от плановой нормативная калькуляция выражает уровень себестоимости на момент ее составления. Она использует нормы и нормативы затрат, отражающие достигнутый уровень техники, технологии, организации производства и труда. Нормативная калькуляция используется для управления, контроля и анализа производственных процессов, исчисления фактической себестоимости продукции, выявления отклонений от действующих норм затрат, причин, виновников и мест их возникновения, оценки эффективности внедренных организационно-технических мероприятий;

б) последующие (составляемые после завершения производства и продажи продукции, работ, услуг). К последующим относится фактическая калькуляция.

Фактическая (отчетная) калькуляция - это расчет фактической себестоимости изготовленной продукции. Она составляется по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Фактическая калькуляция отражает сложившийся уровень себестоимости по отдельным видам расходов, служит средством контроля за уровнем себестоимости продукции, позволяет оценить прогрессивность прогнозных и действующих норм расхода ресурсов предприятия и эффективность использования самих ресурсов, а также является важнейшим источником информации для планирования и экономического анализа.

2. В зависимости от полноты включения затрат в калькуляционные расчеты:

- *калькуляция переменных затрат* (сокращенной себестоимости);
- *калькуляция цеховой себестоимости*, в состав которой включают переменные затраты и общецеховые (общепроизводственные) расходы;
- *калькуляция производственной себестоимости*, которая кроме цеховой себестоимости включает часть общехозяйственных расходов;
- *калькуляция полной себестоимости*, которая состоит из производственной себестоимости и коммерческих расходов.

3. В зависимости от степени детализации калькуляционных расчетов:

- *кумулятивные* (без детального раскрытия статей затрат) калькуляции - обычно состоят из двух-трех статей, характеризующих основной расход и связанные с ним дополнительные затраты. Примером может служить калькуляция себестоимости изготовления материалов и приобретения основных средств, где указывают цены покупки, транспортно-заготовительные расходы, затраты по монтажу тех или иных объектов;
- *элективные* (детально развернутые) калькуляции - содержат развернутый перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции и услуг. Это могут быть не только обычные калькуляционные статьи затрат, но и их расшифровки по видам, подвидам и группам. В калькуляции себестоимости компактных аудиодисков, например, многие ведущие фирмы выделяют возмещение стоимости изготовления матрицы, затрат материалов, гонорар исполнителя, оплату оркестрового сопровождения и т.п. Число таких статей и подстатей составляет 20—30 наименований.

Понятия кумулятивных и элективных калькуляций являются сравнительно новыми для российских предприятий.

4. В зависимости от объекта калькулирования:

- *калькуляции себестоимости продукции и полуфабрикатов*;
- *калькуляции себестоимости работ и услуг*;
- *параметрические калькуляции* - представляют собой расчет себестоимости не объекта калькулирования (станка, машины, агрегата), а единицы параметра его производительности и других полезных свойств. Так, для отдельных видов машин и другого оборудования может быть исчислена себестоимость машино-часа работы, для холодильников - затраты в расчете на кубический метр или кубический дециметр полезного объема, для электрооборудования - расходы на 1000 киловатт мощности.

5. В зависимости от длительности периода охвата издержек:

- *годовые* калькуляции себестоимости продукции;
- *квартальные* калькуляции;
- *ежемесячные* калькуляции;
- *оперативные* (ежедневные, еженедельные) калькуляции себестоимости продукции.

Могут быть и другие принципы классификации и виды калькуляций, например в зависимости от степени завершенности расчетов - текущие (до окончания работ по заказу) и окончательные калькуляции; в зависимости от сферы и процессов деятельности - калькуляции себестоимости приобретения сырья, материалов, основных фондов и других активов, калькуляции отдельных операций и стадий изготовления, калькуляции себестоимости брака, освоения продукции и т.п.

5.3 Методы калькулирования

Метод калькулирования представляет собой совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления себестоимости калькуляционных единиц.

Калькулирование себестоимости может осуществляться различными методами. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его

сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

По поводу классификации методов калькулирования существуют разные мнения, все еще ведутся дискуссии, поэтому общепринятая классификация методов еще не сложилась. Тем не менее их можно сгруппировать по трем основным признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами (рис.)

В рамках классификации по признаку полноты включения затрат в производственную себестоимость выделяют методы калькулирования полной себестоимости, которая включает все затраты, связанные с производством и продажей данного вида продукции, и калькулирование неполной («кусеченной») себестоимости, когда в оценке себестоимости продукции участвуют только переменные затраты на ее производство.

В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических затрат, при котором выявляется фак-



Рисунок 5.1 – Классификация методов калькулирования себестоимости

тическая себестоимость после окончания отчетного периода, а также метод учета нормативных затрат, если калькулирование осуществляется по плановым данным и нормативам и рассчитывается нормативная себестоимость.

Метод калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов, например, от отраслевой принадлежности, особенностей технологического процесса, характера выпускаемой продукции, ее ассортимента и т.д. В свою очередь, метод калькулирования себестоимости определяет и способ отражения информации о затратах в системе бухгалтерского учета организации. Поэтому информация о принятых в органи-

зации методах учета затрат и калькулирования является составной частью учетной политики организации.

На практике для исчисления себестоимости могут применяться различные сочетания методов калькулирования, поскольку критерии их классификации являются независимыми. В каждом конкретном случае используется комбинация как минимум трех методов. Например, организация, изготавливающая мебель по индивидуальным заказам может использовать позаказное нормативное калькулирование по переменным затратам, а предприятие, занимающееся переработкой молока, - попередельный метод калькулирования полной фактической себестоимости.

Непременной составляющей метода учета затрат, без которой невозможно исчислить себестоимость калькуляционной единицы, являются способы калькулирования себестоимости продукции. Они зависят от технологии и организации производства, наличия сопряженных и побочных продуктов и других факторов.

Различают следующие способы исчисления себестоимости калькуляционной единицы:

- способ прямого расчета;
- способ суммирования затрат;
- нормативный способ;
- способ исключения затрат на побочную продукцию;
- способ пропорционального распределения затрат;
- комбинированный способ.

Способ прямого расчета наиболее прост и достоверен и заключается в том, что себестоимость продукции определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость единицы продукции исчисляется делением общей величины затрат по этой продукции на ее количество. Он применяется в производствах, где выпускается один вид продукции. Возможно использование данного способа в производстве нескольких видов продукции, если технически можно вести учет затрат по каждому виду продукции в отдельности. Исчисление себестоимости этим способом используется тогда, когда объекты учета затрат совпадают с объектом калькулирования.

Способ суммирования затрат заключается в том, что фактическая себестоимость объекта калькулирования или единицы продукции определяется путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам технологического цикла его изготовления в разрезе калькуляционных статей и деления полученных сумм на фактическое количество выпущенной продукции. Этот способ применяется прежде всего в производствах, где учет затрат и калькулирование себестоимости продукции ведутся попередельным (попроцессным) методом.

Нормативный способ — составная часть нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Предпосылками применения этого способа являются: наличие норм и нормативов, составление калькуляции нормативной себестоимости единицы продукции, достоверное документирование и учет отклонений от действующих норм и нормативов.

Нормативный способ калькулирования осуществляется в двух основных вариантах.

Если предприятие осуществляет учет расходов по одному виду продукции, то себестоимость единицы рассчитывается как сумма ее нормативной себестоимости и результата от деления выявленных отклонений от норм и изменений норм на количество изготовленных изделий.

В сводном учете затрат на производство, который ведут по каждой группе однородных изделий, расходы представлены суммами затрат по нормам, отклонениями от текущих норм и изменениями норм в группировке по статьям калькуляции. Для составления отчетной калькуляции единицы продукции необходимы индексы отклонений от норм и изменений норм, исчисленные в сводной ведомости как отношение общей суммы отклонений и изменений по группе однородных изделий к их нормативной себестоимости по каждой статье каль-

куляции. Таким образом, для определения фактической себестоимости единицы продукции к ее нормативной себестоимости добавляют отклонения от норм и изменения норм, определенные в соответствии с рассчитанными индексами. Индексное распределение отклонений от норм и изменений норм правомерно, так как индексы имеют равное отношение ко всем изделиям, входящим в однородную группу.

Способ исключения затрат на побочную продукцию состоит в том, что получаемая в производстве продукция подразделяется на основную, побочную и отходы. Чтобы определить себестоимость основной продукции, побочная продукция и отходы исключаются из общих затрат по заранее определенным ценам. При этом важно правильно оценить затраты на побочную продукцию. В случаях, когда их оценить невозможно, прибегают к условной оценке. Например, часто используют оценку по рыночной стоимости побочной продукции при условии, что ее доля незначительна. Иначе приходится искать более адекватные способы оценки побочной продукции, например:

- по доле содержания основного сырья;
- по технически оправданным коэффициентам распределения;
- по массовым соотношениям основной и побочной продукции, если они имеют равноценные потребительские свойства.

Способ пропорционального распределения затрат используется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких видов продукции из одного сырья, при этом прямое отнесение затрат на каждый объект калькуляции невозможно. Суть данного метода заключается в том, что себестоимость совокупного выпуска распределяется между видами продукции пропорционально какой-то избранной базе распределения (объему производства отдельных видов продукции в натуральных показателях, стоимости произведенной продукции по ценам продажи, коэффициентов перевода в условную продукцию и т.п.).

Комбинированный способ калькулирования представляет собой сочетание нескольких перечисленных выше способов, если применение каждого из них в отдельности невозможно или не обеспечивает обоснованного исчисления себестоимости.

Каждому методу калькулирования присущ определенный способ исчисления себестоимости. Например, при позаказном методе используют такие способы калькулирования как суммирование затрат, прямого расчета, исключения затрат на побочную продукцию; при попередельном методе – пропорционального распределения затрат, суммирования затрат, исключения затрат на побочную продукцию.

5.4 Попроецессный метод учета затрат и калькулирования

В отечественной научной литературе попроцессный метод учета затрат и калькулирования часто называют простым, однопередельным. Само название попроцессного метода означает, что сфера его применения - производства, представляющие собой непрерывный процесс. Выход продукции в этих производствах тоже можно ассоциировать с неким процессом - продукция производится более или менее ритмично.

Классический вариант попроцессного метода применяется в отраслях с массовым типом производства, который характеризуется четырьмя основными особенностями:

- непродолжительным производственным циклом;
- ограниченной номенклатурой продукции;
- наличием единой характеристики для всей продукции;
- полным отсутствием либо незначительными объемами полуфабрикатов и незавершенного производства.

Примерами таких отраслей являются все добывающие отрасли (угольная, горнорудная, газовая, нефтяная и др.), транспорт и энергетика. *Объектом учета затрат и объектом калькулирования в них выступает конечная продукция (оказываемая услуга).* Учет затрат ведется по центрам ответственности. попроцессный метод применяют на тех предприятиях,

которые производят большую массу одинаковой продукции посредством ряда операций, стадий, процессов.

Самый простой тип массового производства представлен, например, предприятиями добывающей промышленности и энергетическими предприятиями и имеет, кроме вышеперечисленных особенностей, еще одну - отсутствие запасов готовой продукции. В этом случае используется *простой одноступенчатый способ калькулирования* себестоимости. Себестоимость единицы продукции определяется делением полной суммы затрат за период на количество единиц продукции, произведенной за этот период:

$$C = \frac{Z}{X},$$

где C — себестоимость единицы продукции, ден.ед.;

Z — совокупные затраты за период, ден.ед.;

X — количество единиц произведенной продукции (шт., км, кВт-ч и т.п.).

В реальной деловой практике производств со столь характерными особенностями немного - фактически это добывающая промышленность, энергетика, транспорт и некоторые другие виды услуг.

Гораздо больше производств, удовлетворяющих только четырем основным требованиям. Для них используется *способ простой двухступенчатой калькуляции*, для которого требуется выделение в учете производственных и непроизводственных (коммерческих и административных) затрат. Производственные затраты, в соответствии с общими учетными требованиями, относятся на всю произведенную готовую продукцию, а непроизводственные считаются затратами периода и относятся на продукцию реализованную. Формула для расчета себестоимости:

$$C = \frac{Z_{\text{пр}}}{X_{\text{ГП}}} + \frac{Z_{\text{непр}}}{X_{\text{РП}}},$$

где $Z_{\text{пр}}$ - производственные затраты, ден.ед.;

$X_{\text{ГП}}$ - количество единиц готовой продукции, произведенной за период;

$Z_{\text{непр}}$ - непроизводственные затраты периода, ден.ед.;

$X_{\text{РП}}$ - количество единиц продукции, реализованное за период.

Такой вариант исчисления себестоимости позволяет не только выявить себестоимость реализованной продукции, но и оценить запасы изготовленной в данном периоде, но нереализованной продукции: первое слагаемое в данной формуле дает производственную себестоимость единицы готовой продукции данного периода. Умножив полученную сумму на величину остатков готовой продукции, можно определить стоимость запасов готовой продукции. Таким образом, при этом методе расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа. На первом рассчитываются производственная себестоимость всей изготовленной продукции и удельная производственная себестоимость единицы продукции; на втором — вычисляются сумма управленческих и сбытовых расходов по реализации и удельные управленческие затраты на единицу реализованной продукции; на третьем - полученные показатели суммируются и определяется полная себестоимость единицы реализованной продукции.

5.5 Попередельный метод учета затрат и калькулирования

Попередельное калькулирование является логическим развитием попроцессного метода, поскольку и то, и другое используется при одной и той же организации производства.

Попередельное калькулирование применяется в отраслях и на предприятиях, где продукция в ходе технологического цикла последовательно проходит несколько стадий (переделов), на каждом из которых в изделие «добавляются» затраты. Большие объемы выпускаемой продукции не позволяют идентифицировать в процессе производства каждую единицу, и поэтому такие производства называются массовыми.

Особенностями массового типа производства являются небольшая номенклатура изделий, выпускаемых в больших количествах, узкая специализация основных рабочих и рабочих мест, относительно высокий уровень использования специального оборудования и автоматизации. Разновидностью массового типа производства является поточное производство, при котором выполнение всех операций в рамках части технологического процесса бывает строго синхронизировано - самым наглядным примером такой организации производства является конвейер.

Примерами отраслей с массовым типом производства являются: целлюлозно-бумажная, прядильная, металлургическая, химическая, пищевая, нефтеперерабатывающая.

Передел - это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката или готовой продукции. Передел представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт, а полуфабрикат собственного производства, за исключением последнего передела. Этот полуфабрикат может быть передан на следующий передел для дальнейшей обработки либо реализован на сторону другим предприятиям как готовый полуфабрикат. По результатам последнего передела выпускается готовая продукция.

Сущность попередельного метода заключается в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства.

Особенности попередельного метода учета:

- учет затрат ведется по переделам безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;
- списание затрат осуществляется за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- организация аналитического учета ведется по каждому переделу к синтетическому счету 20 «Основное производство»;
- простота и дешевизна учета: нет карточек учета отдельных заказов, отсутствует необходимость распределения косвенных расходов между отдельными заказами.

Перечень переделов (фаз, стадий производства), по которым осуществляются учет затрат и калькуляция себестоимости продукции, порядок определения калькуляционных групп продукции и исчисления себестоимости незавершенного производства или его оценки, устанавливается отраслевыми инструкциями.

Производство на всех стадиях технологического процесса ведется относительно независимо от других, и поэтому между переделами могут возникать значительные объемы полуфабрикатов - продуктов одного передела, переданных в следующий передел, но не использованных там в течение отчетного периода. Такая особенность организации производства обуславливает выбор в качестве *объекта калькулирования* не конечного продукта (как в попроцессной калькуляции), а продукта каждого передела. *Объектом учета затрат* при данном методе выступает отдельный передел.

Если внутри передела цикл изготовления изделия (полуфабриката) невелик и в конце отчетного периода нет внутрицехового незавершенного производства, для исчисления себестоимости можно использовать метод простой многоступенчатой калькуляции. Он является продолжением простой двухступенчатой калькуляции, рассмотренной нами в предыдущем разделе.

Производственные затраты, собранные за отчетный период в каждом переделе, относятся на продукцию, выпущенную в рамках этого передела, а непроизводственные затраты (затраты периода) относятся на реализованную продукцию. Формула для исчисления себестоимости:

$$C = \frac{Z_{np}^1}{X_{ГП}^1} + \frac{Z_{np}^2}{X_{ГП}^2} + \dots + \frac{Z_{np}^n}{X_{ГП}^n} + \frac{Z_{непр}}{X_{РП}}$$

где Z_{np} - производственные затраты i -го передела, ден. ед.;

$X_{ГП}$ — готовая продукция i -го передела в натуральном выражении;

$Z_{непр}$ — непроизводственные затраты (периодические), ден. ед.;

$X_{рп}$ — реализованная за период продукция в натуральном выражении.

Во многих массовых производствах особенностью процесса является введение основных материальных затрат лишь в начале процесса, т. е. в первом переделе. И даже если это не совсем так, в аналитических целях целесообразно вести учет материальных затрат отдельно, а по переделам собирать лишь затраты труда и общепроизводственные расходы, т.е. **добавленные затраты**. В случаях, когда все последующие стадии лишь добавляют продукту стоимость в результате его обработки, можно использовать *метод калькуляции затрат по стадиям обработки*. Себестоимость единицы продукции можно выразить формулой:

$$C = Z_{\text{мат}} + \frac{Z_{\text{доб}}^1}{X_{ГП}^1} + \frac{Z_{\text{доб}}^2}{X_{ГП}^2} + \dots + \frac{Z_{\text{доб}}^n}{X_{ГП}^n} + \frac{Z_{\text{непр}}}{X_{рп}}$$

где $Z_{\text{мат}}$ – затраты материалов на единицу продукции, ден.ед.;

$Z_{\text{доб}}$ - производственные затраты i -го передела, ден. ед.;

$X_{ГП}$ — готовая продукция i -го передела в натуральном выражении;

$Z_{\text{непр}}$ — непроизводственные затраты (периодические), ден. ед.;

$X_{рп}$ — реализованная за период продукция в натуральном выражении.

В промышленности применяются *два варианта попередельного метода* учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции - бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

Применение первого или второго варианта попередельного метода зависит от необходимости определения себестоимости полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства, но могут быть реализованы и другим организациям.

При *бесполуфабрикатном варианте* ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражается; его контролируют от одного передела к другому по данным оперативного учета в натуральном выражении, который ведется по переделам (в цехах). Себестоимость готовой продукции, выпускаемой на последнем переделе, составляет сумму затрат на всех переделах. Себестоимость же продукции в промежуточных переделах не исчисляется.

Полуфабрикатный учет производственных затрат организован с использованием активного счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». В данном случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдают на склад. Эту операцию бухгалтерия оформляет записью по дебету счета 21 и кредиту счета 20, отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По кредиту счета 21 отражается стоимость полуфабрикатов, переданных на дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20) или реализованных другим предприятием (в корреспонденции со счетом 90.1 «Выручка»).

5.6 Позаказный метод учета затрат и калькулирования

Позаказный метод калькулирования себестоимости применяется на предприятиях с единичным или серийным типом производства, где выпускается уникальная продукция по специальным заказам. Этот метод применяется в машиностроении, строительстве, в авиа- и судостроении, полиграфии, при производстве мебели, при выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, при оказании аудиторских и консультационных услуг, в других производствах мелкосерийного и индивидуального типа.

Заказ – это особым образом оформленное требование клиента производителю изготовить изделие или несколько изделий, выполнить работу или оказать услугу с определенными характеристиками. Конкретный формат такого требования и юридическая форма отношений, которые он определяет, зависят от особенностей продукции и потребностей договаривающихся сторон и содержатся в договоре, заключаемом с заказчиком. В данном договоре определяется вид заказа, его стоимость, порядок расчетов и передачи продукции (работ, услуг).

Сущность позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости заключается в следующем. Все прямые основные затраты учитываются в разрезе установленных калькуляционных статей затрат по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам возникновения с дифференциацией по центрам затрат и центрам ответственности в разрезе калькуляционных статей затрат и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. До выполнения заказа все относящиеся к нему производственные расходы считаются незавершенным производством. Себестоимость каждого заказа определяется после завершения работ по нему.

При позаказном методе *объектом учета затрат и объектом калькулирования является производственный заказ*, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготовляемое изделие, серию изделий или часть изделия, на отдельную работу, отдельную услугу. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат (прямых и косвенных, в доле, относимой на данный заказ). Если заказом предусмотрено производство нескольких единиц продукции, то путем суммирования затрат получают себестоимость производства всей партии. Себестоимость единицы продукции в заказе рассчитывается путем деления всех затрат на выполнение заказа на количество изделий в нем.

Таким образом, непременным условием применения позаказного метода является система производственных заказов, которые открываются соответствующими службами предприятия. Ими заполняется *бланк заказа* («открывается заказ»), а по существу, дается распоряжение на выполнение производственного заказа. Обычно форму бланка заказа предприятие разрабатывает самостоятельно. Обязательными реквизитами являются: номер заказа, характеристика продукта, срок исполнения и стоимость заказа.

Принятые к исполнению заказы регистрируются, им присваиваются очередные с начала года номера, которые и становятся их кодами до окончания исполнения. После открытия заказа на изделие или работу вся первичная технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием кода (шифра) заказа. Копия извещения об открытии заказа направляется в производственную бухгалтерию. На ее основании заводится *карточка аналитического учета издержек производства по данному заказу (карточка заказа)*. В карточке заказа фиксируются все затраты, осуществляемые в связи с выполнением данного заказа в разрезе установленных статей. Этот документ является основным учетным регистром в условиях позаказного метода учета затрат

По окончании изготовления изделия или выполнения работы заказ закрывается. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления заработной платы по нему не осуществляется.

В условиях позаказного метода калькулирования в развитие счета 20 «Основное производство» организуется аналитический учет по каждому заказу, т.е. количество аналитических счетов к счету 20 должно соответствовать количеству заказов, размещенных в данный момент на предприятии. Регистром аналитического учета, как отмечалось, является карточка заказа. Прямые затраты материалов и прямая заработная плата в соответствии с полученными первичными документами непосредственно списываются на себестоимость соответствующих заказов и отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в разрезе аналитических счетов.

Главной проблемой при позаказном методе является распределение косвенных расходов (общепроизводственных, общехозяйственных, непрямых материальных и других затрат) между отдельными заказами, т.к. спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще неизвестна общая сумма косвенных расходов. Косвенные издержки учитываются на отдельных синтетических или аналитических счетах. Распределение их между заказами может быть простым (одноступенчатым) или сложным (многоступенчатым); например, косвенные издержки сначала могут распределять-

ся по местам их возникновения - отдельным участкам одного цеха, а затем по заказам или изделиям.

На практике косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно с использованием бюджетных ставок (предварительных нормативов) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Распределение общепроизводственных расходов в течение отчетного периода на отдельные производственные заказы отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы». Если согласно учетной политике калькулируется полная себестоимость заказов, распределению подлежат и затраты, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Их распределение отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 26.

По окончании отчетного периода, когда определяется фактическая сумма косвенных расходов, сумма косвенных расходов, отнесенная в течение периода на выполненные заказы корректируется. Сумма корректировки отражается бухгалтерской записью по дебету счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» и кредиту счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» методом дополнительной записи или «красное сторно».

5.7 Учет затрат по функциям (метод ABC)

Метод ABC - это калькуляционная система, рассматривающая операции в качестве основных объектов учета затрат и калькуляции с целью расчета себестоимости продукции и оценки эффективности бизнес-процессов.

Традиционно как в России, так и за рубежом объектом учета затрат и калькуляции себестоимости являются виды продукции, подразделения, цехи и отделы. В основе функционального метода лежит новый подход расчета затрат по конкретным видам деятельности, которые изменяются в разных компаниях в зависимости от специфики деятельности предприятия. При данном методе учет затрат осуществляется по функциям.

Последовательность формирования себестоимости продукции при методе ABC следующая:

- этап 1: обособление групп косвенных затрат и выбор операций, групп операций, процессов;
- этап 2: выбор драйверов (баз распределения) затрат между операциями, группами операций, процессами, расчет ставки драйвера затрат (коэффициента распределения) и определение себестоимости операций, группы операций, процессов;
- этап 3: определение степени участия операции, группы операций, процессов в производстве продукции, выполнении работ и услуг - выбор драйвера (базы распределения) себестоимости операции между видами продукции, работ и услуг и расчет ставки драйвера операций (коэффициента распределения);
- этап 4: отнесение стоимости операций, групп операций, процессов на вид продукции, в производстве которой они участвуют.

Тема 6 МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ПОЛНОТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Системы управленческого учета характеризуются различными признаками, которые можно положить в основу их классификации. Один из признаков – полнота включения затрат в себестоимость производства и продаж продукции (работ, услуг).

Различают две основные системы управленческого учета: систему полного включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. традиционный учет полной себестоимости, и систему неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например по признаку зависимости расходов от объема производства, получившую название «директ-костинг».

6.1 Калькулирование себестоимости по полным затратам

Система учета полных затрат (absorption-costing) представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, согласно которой все прямые производственные затраты и все косвенные расходы включаются в себестоимость продукции.

Указанная система основывается на классификации затрат по способу отнесения на себестоимость (прямые и косвенные). Прямые материальные затраты включают фактическую себестоимость основных материалов, израсходованных на производство. Списание материалов в производство оформляется записью: дебет счета 20 «Основное производство» кредит счета 10 «Материалы».

Прямые затраты на оплату труда оформляются следующим образом. При начислении заработной платы основным производственным рабочим с соответствующими начислениями на нее делается запись: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В течение отчетного периода общепроизводственные и обще-хозяйственные расходы накапливаются по дебету счетов: 25 и 26 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В конце отчетного периода эти расходы включаются в себестоимость конкретного вида продукции пропорционально определенной базе распределения (в качестве такой базы могут быть: заработная плата основных производственных рабочих, сумма прямых затрат, площадь помещения и т.п.). Распределение косвенных расходов оформляется записью: дебет счета 20, кредит счетов 25 и 26.

Чем больше затрат в структуре расходов предприятия являются прямыми, тем более точной оказывается величина себестоимости конкретных видов продукции. В российской практике применение данной системы учета затрат очень распространено.

Данная система позволяет сформировать полную себестоимость отдельных видов продукции, а также себестоимость незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе, рассчитать рентабельность отдельных видов продукции и применяется в ценообразовании, когда цена на продукцию устанавливается по принципу «полные затраты плюс норма прибыли (процент рентабельности)», т.е. затратный метод формирования цены.

Основные *преимущества* данной системы:

- возможность рассчитать себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции;
- применение в целях финансового учета и составления внешней отчетности;
- возможность рассчитать полную себестоимость готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и незавершенного производства;
- широкая сфера применения;
- возможность применения для расчета цены за единицу продукции.

Усложнение организационной структуры предприятий, создание крупных предприя-

тий с развитой региональной структурой значительно меняет структуру затрат в сторону увеличения доли косвенных расходов, что является причиной неоднозначного отнесения затрат к одной группе, усложняет механизм распределения косвенных затрат по объектам затрат и выбор экономически обоснованных коэффициентов распределения.

К основным *недостаткам* можно отнести следующие:

- субъективность выбора коэффициента распределения. При сложной организационной структуре и большом ассортименте продукции существует вероятность выбора некорректной базы распределения, что искажает реальную величину себестоимости и ведет к установлению необоснованных цен;

- неоднозначность отнесения затрат к одной группе;

- невозможность применения для сравнительного анализа себестоимости однородных товаров, производимых разными предприятиями.

Можно сопоставить полную себестоимость одинаковых товаров разных производителей, но качественный анализ структуры себестоимости провести будет невозможно, а именно, невозможно оценить влияние организационной структуры предприятия, доли постоянных затрат на величину себестоимости.

Наиболее эффективно применение системы на предприятиях малых и средних размеров, а также предприятиях, производящих один или несколько видов продуктов. На более крупных предприятиях, а также на предприятиях со значительной номенклатурой выпускаемой продукции эффективнее применять систему учета полных затрат в комбинации с другими системами учета.

6.2 Метод калькулирования себестоимости по переменным затратам («директ-костинг»)

Система учета затрат «Директ-костинг» (direct-costing) представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости, согласно которой только переменные производственные затраты включаются в себестоимость продукции и в оценку конечных запасов, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции.

Система «директ-костинг» в современном понимании предусматривает следующее:

- 1) разделение всех затрат за отчетный период на постоянные и переменные;
- 2) разделение общепроизводственных затрат на переменные и постоянные;
- 3) себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, остальные виды затрат (постоянные затраты) списываются периодически на финансовые результаты за отчетный период;
- 4) запасы остатков готовой продукции на складах и незавершенное производство оцениваются по переменным расходам;
- 5) при учете сокращенной себестоимости постоянные обще-производственные и общехозяйственные расходы в расчетах не участвуют, они полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды продукции.

В условиях применения системы «директ-костинг» прямые производственные затраты, которые являются переменными, с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательное производство». Переменная часть общепроизводственных расходов со счета 25 «Общепроизводственные расходы» списывается на счет 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательное производство»), затраты, используя базу распределения, закрепленную в учетной политике, будут отнесены на соответствующие носители затрат.

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как постоянные, при этом варианте не включаются в себесто-

имость объектов калькулирования, а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции, т.е. дебет счета 90 «Продажи».

Таким образом, применение системы «директ-костинг» предполагает разделение общепроизводственных расходов на постоянные и переменные. При таком подходе целесообразно к счету 25 «Общепроизводственные расходы» открыть два субсчета: 25-1 «Переменные общепроизводственные расходы» и 25-2 «Постоянные общепроизводственные расходы».

Основным понятием данной системы учета затрат является понятие **маржинального дохода (прибыли)**, который представляет собой доход, полученный предприятием после возмещения всех переменных затрат и рассчитывается путем вычитания из выручки от продаж суммы переменных расходов. В экономической литературе этот показатель называют еще *суммой покрытия*.

Маржинальный доход (прибыль) на единицу продукции определяется путем вычитания из цены продажи переменных (как частный случай – прямых) затрат на ее изготовление. Этот показатель также называют *ставкой покрытия*.

В связи с этим отчет о прибылях и убытках, составляемый в условиях системы «директ-костинг», содержит такие результативные показатели, как:

- маржинальный доход;
- операционная прибыль (разность между маржинальным доходом и постоянными затратами).

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета система «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчетов налогов, но является основой операционного анализа. Операционный анализ - это инструмент оперативного планирования на предприятии. Он способствует поиску оптимальных комбинаций между переменными издержками на единицу продукции, постоянными издержками, ценой и объемом продаж. Данный анализ позволяет найти точку равновесия (точку безубыточности), в которой суммарный объем выручки равен суммарным затратам. Продажи ниже точки безубыточности влекут для предприятия потери.

Основные *преимущества* системы «директ-костинг»:

- установление взаимосвязи между объемом производства, величиной затрат и прибылью;
- определение точки безубыточности, т.е. минимального объема производства, при котором предприятие не получит убытка;
- возможность применения более гибкой системы ценообразования и установление нижней цены единицы продукции, что особенно эффективно при неполной загрузке производственных мощностей и уменьшает затоваривание продукции на складе;
- упрощение расчета себестоимости (по сравнению с системой учета полных затрат), поскольку отсутствует процедура распределения постоянных расходов по видам продукции;
- возможность составления оптимальной производственной программы и плана сбыта продукции;
- возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, что позволяет планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

Однако система учета переменных затрат не лишена некоторых недостатков:

- ведение учета затрат только по производственной себестоимости, что не отвечает требованиям российского законодательства в части формирования себестоимости;
- отсутствие информации о полной себестоимости единицы продукции;
- сложность разделения затрат на постоянные и переменные.

Тема 7 НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ И «СТАНДАРТ-КОСТ» НА БАЗЕ ПОЛНЫХ ЗАТРАТ

7.1 Нормативный метод учета затрат, его сущность и содержание

Метод нормативного учета затрат возник в 10-20-х гг. XX века в США, когда появились первые стандарты времени выполнения работ.

В нашей стране толчком к внедрению нормативного учета в практику работы предприятий стало опубликование в 1933 г. книги Д.Ч. Гarrisона «Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости». Так, система «стандарт-кост» стала прообразом отечественной системы нормативного учета затрат. В течение долгого времени внедрение нормативного учета в практику работы хозяйствующих субъектов осуществлялось на государственном уровне. Были созданы целевые научно-исследовательские институты по проблемам нормирования, в организациях - специальные службы.

В настоящее время *нормативный учет затрат* и калькулирование себестоимости продукции представляют собой систему разработки норм и нормативов на используемые в производстве ресурсы, составления на их основе плановых нормативных калькуляций, отражения фактических издержек с подразделением их на затраты по нормам и отклонениям от них, оперативного и последующего анализа отклонений с выделением не только размеров отклонений, но и мест их возникновения, причин и виновников. Данные нормативных калькуляций используют при составлении бюджетов организации, а соответственно и оценке деятельности отдельных структурных подразделений и хозяйствующего субъекта в целом.

Нормативную себестоимость можно охарактеризовать как предварительно определенный критерий того, во что должно обойтись организации производство конкретного вида продукции.

Основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1. Разработка норм и нормативов затрат и составление плановых нормативных калькуляций себестоимости на выпускаемую продукцию.

Данный принцип может быть реализован лишь при наличии у предприятия *нормативной базы*, содержащей нормативные, сметные (бюджетные) показатели, рассчитываемые на основании первичной технологической, конструкторской, финансовой и административной документации и используемые для разнообразных нужд управления: определения нормативных сумм затрат на производственные и коммерческие процессы, лимитирования отпуска в производство и на хозяйственные цели материальных и топливно-энергетических ресурсов, расчетов фондов оплаты труда, численности персонала, смет расходов на содержание аппарата управления, проектов отпускных цен и т. п. Вместе с тем в отечественной практике действуют лишь отдельные фрагменты нормативной базы.

2. Корректировка норм в течение отчетного периода под воздействием изменившихся условий производства либо цен на ресурсы и отражение возникших изменений в учете.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Соблюдение такого алгоритма учета и расчетов хотя и является весьма трудоемким процессом, но при этом позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для последующего анализа и контроля.

Учет нормативным методом организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать

фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

При использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования в бухгалтерских записях задействован счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету счета отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»). По кредиту отражается нормативная себестоимость произведенной продукции, сданных работ, услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»).

Первого числа каждого месяца (или квартала) на счете 40 определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной. На сумму выявленной экономии (фактическая себестоимость ниже нормативной) сторнируется себестоимость реализованной продукции, в случае перерасхода (фактическая себестоимость больше нормативной) делается дополнительная запись: дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Особенность счета 40 заключается не только в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (эти отклонения и ранее выделялись без выведения их на уровень синтетического учета), но и в том, что отклонения сразу списываются на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе также оценивается по нормативной себестоимости.

7.2 Система «стандарт-кост» как аналог нормативного метода учета затрат

В современных условиях хозяйствования одним из эффективных инструментов в управлении затратами предприятия является система «стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. Данная система не является системой учета затрат сама по себе и может использоваться как в позаказном, так и в передельном методах калькулирования себестоимости, или в любых их комбинациях.

Термин стандарт-кост состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции либо оказания услуг, а слово «кост» — это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким образом, стандарт-кост в полном смысле слова означает стандартные затраты.

Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не фактическое, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь и отклонений в прибыли предприятия.

В основе системы «стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов. Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапли-

ваются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Учет затрат по системе «стандарт-кост» представляет собой целостную концепцию. При применении ее в полном объеме все данные о фактических производственных затратах замещаются их нормативными значениями. Такие счета, как «Материалы», «Основное производство», «Готовая продукция» и «Себестоимость продаж» (и по дебету, и по кредиту), ведутся с использованием нормативных затрат, а не фактически понесенных затрат. Бухгалтер ведет отдельные записи о фактических затратах. В конце учетного периода фактические данные сравниваются с их нормативными значениями.

Схематически система учета «стандарт-кост» выглядит следующим образом.

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п. 1 - п. 2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п. 3 × п. 4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, служит основой оперативного управления производством и затратами. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Главное в стандарт-косте — контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение стандарт-коста будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Следует отметить, что система «стандарт-кост» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров.

Использование системы «стандарт-кост» дает организациям ряд *преимуществ*:

- разработанные стандарты служат основой для планирования деятельности организации на краткосрочную и среднесрочную перспективы;
- с помощью нормирования затрат устанавливается контроль за издержками и минимизируются возможные потери за счет неэффективного использования ресурсов;
- величина нормативных (стандартных) затрат на единицу объекта калькулирования служит ориентиром при установлении цен на продукт;
- анализ отклонений фактических затрат от нормативных (стандартных) позволяет выявлять «узкие» места в деятельности организации и принимать обоснованные управленческие решения;
- сокращение числа учетных записей по сравнению с учетом прошлых затрат снижает трудоемкость и упрощает учет, т.к. в рамках этой системы учет ведется по принципу исключений, т. е. учитываются лишь отклонения от стандартов.

Вместе с тем этой системе присущи и *недостатки*. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на

каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители зарубежных фирм и компаний используют систему учета стандарт-кост как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

Изучение нормативного метода учета, применяемого в отечественной практике, и системы «стандарт-кост» позволяет сделать вывод, что между ними имеются определенные сходства и различия.

Общими являются следующие признаки:

- основа систем – стандарты (нормативы);
- предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат;
- раздельный учет и контроль затрат по действующим нормам и по отклонениям от них в разрезе мест их возникновения и центров ответственности;
- систематическое обобщение и анализ возникших отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления затратами;
- обе системы используются для бюджетирования;
- универсальность и возможность применения при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Однако между этими системами учета, наряду с общими признаками имеются также различия, которые состоят в следующем.

При системе учета стандарт-кост, в отличие от отечественной системы нормативного учета, обособленный учет изменений самих норм затрат не ведется. Предварительно исчисленные нормы затрат рассматриваются как твердо установленные ставки с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства производством. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют. Они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызванных новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий или методов производства. При этой системе стандартные затраты списываются непосредственно на счета производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года в отличие от отечественного нормативного учета могут накапливаться на отдельных счетах отклонений и полностью списываться не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия. Кроме того, в отличие от стандарт-коста отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на продукцию.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что нормативный метод учета затрат и система «стандарт-кост» не являются тождественными понятиями. Однако идея обеих систем одина – установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции.

7.3 Нормирование затрат

Необходимой предпосылкой применения нормативного метода является наличие соответствующей нормативной базы, под которой понимается комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, используемых для планирования, организации и контроля производственного процесса.

Норма - это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Систему норм, используемых в нормативном учете, можно разделить на две группы: технические и экономические. К *техническим* относятся нормы, характеризующие технологическую сторону производства, расход материалов, времени, затрат труда работников, использование оборудования и машин. *Экономические нормы* отражают конечные результаты деятельности организации по реализации продукции: объем выпущенной продукции, себестоимость, прибыль и рентабельность. Система норм разрабатывается и регламентируется в установленном в организации порядке.

Нормативные затраты представляют собой тщательно predetermined реальные затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу продукции. Они включают все три элемента производственных затрат – прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы, которые в свою очередь определяются величиной следующих показателей:

- нормативное количество основных материалов;
- нормативная цена основных материалов;
- нормативное рабочее время;
- нормативная ставка оплаты труда;
- нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;
- нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Нормативные затраты прямых материалов определяются умножением нормативной цены материалов на нормативное количество прямых материалов. *Нормативная цена прямых материалов* представляет собой тщательную оценку затрат определенного вида прямого материала на следующий учетный период. Нормативная цена устанавливается отделом закупок на основе изучения ситуации на рынке с учетом возможных изменений в уровне цен. При этом должны быть учтены территориальная удаленность поставщика, условия доставки, предоставляемые скидки, гарантии качества и др.

Нормативное количество или норма расходов основных материалов устанавливается исходя из специфики конкретного продукта и показывает, какое количество материалов необходимо для изготовления единицы продукции при заданной производственной технологии. Рассчитывается количество материалов, необходимых для выполнения каждой отдельной операции. Разработкой данных норм занимается производственно-технологический или планово-производственный отдел.

Нормативные затраты прямого труда определяются умножением нормо-часов прямого труда на нормативную ставку оплаты прямого труда. *Нормативное рабочее время в расчете на единицу продукции* показывает, какое количество человеко-часов необходимо для изготовления данного продукта при соблюдении определенной технологии. Оно рассчитывается путем детального анализа всех производственных операций и установления наиболее эффективных методов производства, использования оборудования и условий работы. При этом в нормативные трудозатраты включаются также неизбежные простои по объективным причинам. За расчет данных нормативов отвечает производственно-технологический отдел.

Нормативная ставка оплаты прямого труда выражает почасовые затраты труда, ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой операции или вида работ. На практике ставки оплаты труда достаточно легко определяемы, так как они указываются в контрактах или трудовых договорах, заключаемых с работниками. Хотя диапазон ставок устанавливается для каждого разряда рабочих, внутри которого они могут различаться, для каждой операции определяются средние нормативные ставки. И даже, если рабочий, изготовивший продукт, в действительности получает меньше, при исчислении нормативных затрат прямого труда используется нормативная ставка оплаты.

Нормативные общепроизводственные расходы представляют собой сумму оценок переменных и постоянных общепроизводственных расходов в следующем учетном периоде. Эти оценки основаны на нормативных коэффициентах для переменных и для постоянных затрат, при расчете которых используются различные базы.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов определяется отношением общей планируемой суммы переменных общепроизводственных расходов к нормативной величине показателя, принятого за базу их распределения. Наиболее часто при нормативном методе учета затрат за базу распределения берутся нормо-часы трудозатрат, необходимые для изготовления единицы продукции.

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов определяется отношением общей планируемой суммы постоянных общепроизводственных расходов к плановой производительности, выраженной в нормо-часах трудозатрат либо машино-часах работы оборудования.

Все используемые при учете себестоимости нормы объединяются в специальные карты-спецификации.

Использование нормативных затрат устраняет необходимость вычисления стоимости единицы (или партии) продукции, исходя из данных о фактических затратах, каждую неделю или месяц. Единожды определив нормативные затраты прямых материалов, прямого труда и общепроизводственных расходов, можно определять общие нормативные затраты на единицу продукции в любое время. Зная себестоимость единицы продукции становится возможным принимать основные управленческие решения по установлению цены на нее, планированию доходов и расходов, оперативно контролировать основные показатели затрат, осуществлять оценку производственных запасов.

7.4 Анализ отклонений как средство контроля затрат

При организации учета затрат нормативным методом или по системе «стандарт-кост» необходимо правильно и своевременно рассчитать отклонения по элементам нормативных затрат, установить причину их возникновения, предотвратить (нейтрализовать) факторы, приведшие к неблагоприятным отклонениям, и персонифицировать ответственность за отрицательные результаты.

Все отклонения по содержанию можно подразделить на три группы: отрицательные, положительные и условные.

Отрицательные отклонения могут быть вызваны перерасходом сырья и материалов, простоями и непроизводительными трудозатратами, внеплановым ремонтом оборудования, изменением климатических условий и т.д.

Положительные отклонения на практике встречаются реже и свидетельствуют о достижении экономии в использовании различных видов ресурсов, повышении производительности труда, более эффективном использовании оборудования, а иногда и о том, что заданные нормативы затрат были завышены.

Условные отклонения могут носить как положительный, так и отрицательный характер и могут возникнуть в результате различий в методике составления сметной и нормативной калькуляций.

Нормативные затраты - планируемый уровень затрат, который показывает, какими должны быть затраты. Следовательно, если фактические затраты выше нормативных, то такое отклонение считается неблагоприятным, и наоборот - благоприятным. Благоприятным считается отклонение, оказывающее положительный эффект на операционную прибыль, т.е. увеличивающее прибыль. Соответственно, неблагоприятное отклонение - это отклонение, оказывающее отрицательный эффект на операционную прибыль.

В отличие от отечественного нормативного метода учета затрат в системе «стандарт-кост» все выявленные отклонения от норм относятся не на себестоимость, а списываются на счет прибылей и убытков с указанием: в каком подразделении, по какой причине и чьей вине допущены эти отклонения. Общая сумма отклонений делится на отдельные суммы, обусловленные влиянием различных факторов. Так, изменение материальных затрат в стоимостном выражении может быть связано с двумя факторами: изменением потребления на единицу

продукции либо изменением стоимости материалов на рынке. Отклонение в части затрат на рабочую силу может происходить как за счет изменения производительности труда, так и за счет изменения тарифной ставки его оплаты. Анализ отклонений общепроизводственных расходов отличается по уровню сложности. Сначала вычисляется общее отклонение общепроизводственных расходов, которое определяется как разница между фактическими общепроизводственными расходами, имевшими место, и нормативными общепроизводственными расходами, начисленными (отнесенными на производимую продукцию) с использованием коэффициентов переменных и постоянных общепроизводственных расходов. Затем общее отклонение подразделяют на две части: контролируемое отклонение общепроизводственных расходов и отклонение общепроизводственных расходов по объему (по эффективности).

Однако, как отмечалось, основной задачей системы «стандарт-кост» является не только выявление отклонений фактических затрат от нормативных, но и учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. Поэтому помимо анализа причин, вызвавших изменение издержек, должен проводиться анализ фактических объемов продаж, цен на продукцию, а также ассортимента и влияния этих факторов на прибыль организации.

Порядок расчета отклонений от норм затрат при системе «стандарт-кост» представлен в таблице 7.1.

Таблица 7.1 – Расчет отклонений от норм затрат при системе «стандарт-кост»

Отклонение	Формула расчета отклонения
1	2
По материалам	
По цене материала	(Фактическая цена - Нормативная цена) × Фактическое количество использованного материала
По количеству использованных материала	(Фактическое количество - Нормативное количество) × Нормативная цена
Совокупное отклонение расходов материалов	Фактические затраты на материал - (Фактический выпуск продукции × Нормативные затраты на материал на единицу продукции)
По трудовым затратам	
По ставкам заработной платы	(Фактическая ставка заработной платы в час - Нормативная ставка заработной платы в час) × Фактически отработанное время
По производительности труда	(Фактически отработанное время - Нормативное рабочее время для фактического выпуска продукции) × Нормативная ставка заработной платы в час
Совокупное отклонение по трудовым затратам	Фактические трудозатраты - (Нормативные трудозатраты на единицу продукции × Фактический выпуск продукции)
По постоянным общепроизводственным расходам	
Контролируемое отклонение постоянных общепроизводственных расходов	Фактические общепроизводственные постоянные расходы - Нормативные общепроизводственные постоянные расходы
По объему производства	(Нормативный выпуск продукции в нормо-часах - Фактический выпуск продукции в нормо-часах) × Нормативная ставка распределения постоянных общепроизводственных расходов
Совокупное отклонение по общепроизводственным постоянным расходам	Фактические общепроизводственные постоянные расходы - (Фактический объем производства в нормо-часах × Ставка распределения общепроизводственных постоянных расходов)

По переменным общепроизводственным расходам	
Контролируемое отклонение общепроизводственных переменных расходов	Фактические общепроизводственные переменные расходы - Нормативные общепроизводственные переменные расходы, скорректированные на фактический выпуск продукции
По эффективности	(Фактическое время труда - Время труда по норме, скорректированное на фактический выпуск продукции) × Нормативная ставка общепроизводственных переменных накладных расходов
Совокупное отклонение по общепроизводственным переменным расходам	Фактические общепроизводственные переменные расходы - (Фактический объем производства в норма-часах × Ставка распределения общепроизводственных переменных расходов)
По прибыли	
По цене реализации	[(Фактическая цена реализации единицы продукции - Нормативная себестоимость единицы продукции) - (Нормативная цена реализации единицы продукции - Нормативная себестоимость единицы продукции)] × Фактический объем реализации
По объему реализации	(Фактический объем реализации - Нормативный объем реализации) × Нормативная прибыль на единицу продукции
Совокупное отклонение по прибыли	Фактическая прибыль, определенная на базе нормативных издержек - Нормативная прибыль на базе нормативных издержек

Как видно из таблицы, каждое из отклонений в свою очередь раскладывается на две части, и если все вычисления осуществлены правильно, то общее отклонение равно сумме двух его составляющих.

В результате факторный анализ отклонений дает возможность определить влияние на прибыль организации самых разных факторов: от простоев и использования в производстве нестандартных материалов до снижения (увеличения) емкости рынка по конкретному продукту. Например, изменение цен на материалы может быть следствием как неэффективной работы отдела снабжения, так и изменения условий на рынке ресурсов.

7.5 Учет выявленных отклонений от норм

Определение отклонений помогает выявить области эффективности и неэффективности всей деятельности или отдельных областей и функций организации. Для записи отклонений фактических затрат от нормативных необходимы соответствующие проводки. При ведении учетных записей необходимо соблюдать следующие принципы:

- все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;
- для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;
- неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, благоприятные - по кредиту.

Особенность системы «стандарт-кост» - учет отклонений ведется с использованием отдельного счета «Отклонения», причем по каждому виду отклонений выделяют субсчет. В учете собирается информация о том, что должно было произойти, и о том, какие отклонения имели место.

Для отражения в бухгалтерском учете возникающих отклонений в рабочем плане счетов предприятия, например, можно использовать свободный балансовый счет 36, присвоив ему наименование «Отклонения по затратам». В данном случае на счете 36 отражаются все

возникшие отклонения от стандартных издержек: по материалам, трудозатратам, накладным расходам. Благоприятные отклонения записываются по кредиту счета, неблагоприятные - по дебету.

Рассмотрим один из вариантов организации учетного процесса по системе «стандарт-кост». Все затраты по нормам отражаются на счете 20 «Основное производство». Незавершенное производство оценивается на основе нормативных значений. Произведенная продукция списывается на счет 43 «Готовая продукция» и далее на счет 90 «Продажи» автоматически по нормативным затратам. Если фактические затраты отличаются от нормативных, то возникают отклонения, которые показывают на специальных субсчетах к счету 36. Эти субсчета открывают в зависимости от места возникновения отклонений, не затрагивая счет 20 «Основное производство».

Например, для учета отклонений по материалам открываются субсчет 36/10 «Отклонения по материалам», по трудозатратам - субсчет 36/70 «Отклонения по оплате труда», по общепроизводственным затратам - субсчет 36/25 «Отклонения по общепроизводственным затратам». Внутри этих субсчетов могут еще открываться субсчета:

36/10/01 «Отклонения по цене прямых материалов»;

36/10/02 «Отклонения по использованию прямых материалов»;

36/70/01 «Отклонения по ставке оплаты прямого труда»;

36/70/02 «Отклонения по производительности прямого труда»;

36/25/01 «Контролируемое отклонение общепроизводственных расходов»;

36/25/02 «Отклонений общепроизводственных расходов по объему».

В результате на счете 36 аккумулируются все отклонения, которые суммируются. По истечении определенного времени сальдо по этому счету списывают не на себестоимость продукции, а на финансовые результаты.

При таком варианте порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета при системе «стандарт-кост» будет следующим.

1. Приобретены и оприходованы на склад основные материалы от поставщиков:

Дебет счета 10 «Материалы» - увеличение запасов материалов записывается по фактически закупленному количеству, но по нормативной цене (Нормативная цена × Фактическое количество)

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - учитываются счета к оплате по фактическим затратам для отражения соответствующей задолженности перед поставщиком (Фактическая цена × Фактическое количество);

Дебет (Кредит) субсчета 36/10/01 «Отклонение по ценам» - определяется отклонение по цене прямых материалов [(Нормативная цена - Фактическая цена) × Фактическое количество].

2. Произведено списание материалов на основное производство:

Дебет счета 20 «Основное производство» - все суммы на счете записываются по нормативам (Нормативное количество × Нормативная цена за 1 единицу)

Кредит счета 10 «Материалы» - с этого счета должно быть списано фактически отпущенное в производство количество материалов по нормативной цене, так как по этой цене оно было оприходовано (Фактическое количество × Нормативная цена за 1 единицу)..

Дебет (Кредит) субсчета 36/10/02 «Отклонение по использованию материалов» - определяется отклонение по использованию прямых материалов [(Фактическое количество - Нормативное количество) × Нормативная цена за 1 единицу].

3. Начислена заработная плата основным производственным рабочим:

Дебет счета 20 «Основное производство» - счет дебетуется по нормативным затратам (Нормо-часы × Нормативная ставка оплаты труда)

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - счет должен кредитоваться на сумму фактических затрат труда производственных рабочих (Фактически отработанные часы × Фактическая ставка оплаты труда).

Отклонения, если они вычислены правильно, будут балансировать разницу между двумя этими суммами:

Дебет (Кредит) субсчета 36/70/01 «Отклонения по ставке оплаты прямого труда» - определяется соответствующее отклонение [(Фактическая ставка - Нормативная ставка) × Фактические часы];

Дебет (Кредит) субсчета 36/70/02 «Отклонения по производительности прямого труда» - определяется соответствующее отклонение [(Фактические часы - Нормативные часы) × Нормативная ставка].

4. Осуществляется распределение общепроизводственных расходов (закрытие счетов и запись отклонений).

Запись отклонений общепроизводственных расходов отличается по времени и технике от отражения отклонений прямых затрат труда и материалов. Сначала общая сумма общепроизводственных расходов показывается по дебету счета 20 «Основное производство» по нормативам: Нормативные часы прямого труда × Нормативные коэффициенты переменных и постоянных общепроизводственных расходов.

Отнесение общепроизводственных затрат на производство:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» - на сумму нормативных общепроизводственных затрат.

Отклонение фактических расходов от нормативных определяется позднее, когда синтетический счет 25 «Общепроизводственные расходы», где по дебету собираются все фактически понесенные общепроизводственные расходы, а по кредиту - нормативные общепроизводственные расходы, закрывается в конце периода.

Отражение фактических общепроизводственных затрат в течение отчетного периода:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Отчисления на социальные нужды»... - на сумму фактически понесенных общепроизводственных расходов.

Запись отклонений:

Дебет (Кредит) субсчета 36/25/01 «Контролируемое отклонение общепроизводственных расходов» - списывается отклонение общепроизводственных расходов по объему;

Дебет (Кредит) 36/25/02 «Отклонения общепроизводственных расходов по объему» - отражается контролируемое отклонение общепроизводственных расходов.

5. Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 20 «Основное производство» - так как все элементы затрат на счете 20 учтены по нормативам, то списание затрат также должно производиться по нормативной себестоимости.

6. Отражена выручка от продаж (продажа готовой продукции): Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет «Выручка» - на сумму выручки.

7. Списывается себестоимость проданной продукции: Дебет сч. 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит сч. 43 «Готовая продукция» - на сумму нормативной себестоимости продукции.

8. Закрытие счетов отклонений в конце учетного периода.

В конце периода все сальдо на счетах отклонений должны быть перенесены одним из двух способов в зависимости от сложившейся ситуации.

1. Если вся продукция была полностью завершена в производстве и продана, то все отклонения переносятся на счет 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж».

Счет 36 в конце отчетного периода закрывается, разница между дебетовым и кредитовым оборотами отражается:

Дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 36 - все отклонения включаются в себестоимость проданной продукции.

Если дебетовый оборот будет больше кредитового, то делается дополнительная проводка, в случае превышения кредитового оборота над дебетовым - сторнировочная запись.

2. Если в конце периода выявляются значительные остатки по счетам 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» (не вся продукция окончательно завершена и/или не вся готовая продукция продана), то сумма всех отклонений должна быть распределена на счет 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» пропорционально остаткам на них:

Дебет счета 20, 43, 90 субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 36 - дополнительной записью, при превышении неблагоприятных отклонений над благоприятными;

Дебет счета 20, 43, 90 субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 36 - сторно, при превышении благоприятных отклонений над неблагоприятными.

Таким образом, система учета нормативных затрат («стандарт-кост») позволяет планировать и контролировать затраты, а также стимулирует организации к выявлению резервов; позволяет определять размер и причины отклонений в целях своевременного устранения явлений, негативно влияющих на производственный процесс.

Тема 8 ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ОБОСНОВАНИЯ РЕШЕНИЙ НА РАЗНЫХ УРОВНЯХ УПРАВЛЕНИЯ

8.1 Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации

В процессе хозяйственно-финансовой деятельности организаций постоянно возникают ситуации, когда необходимо выбрать один из нескольких возможных вариантов действия, в итоге чего появляется определенное решение. Разработка и осуществление эффективных управленческих решений - важнейшая предпосылка обеспечения конкурентоспособности продукции организации и самой организации на рынке, а также создания оптимальной структуры организации, осуществления обоснованной кадровой политики и рационализации других сторон деятельности организации.

Неоптимальные управленческие решения приводят к таким отрицательным экономическим и социальным явлениям, как упущенные выгоды, нерациональные затраты средств и времени, снижение трудовой активности персонала и т.д. Выбор правильного и эффективно-го управленческого решения представляет собой результат комплексного использования экономического, организационного, правового, технического, информационного, логического, математического, психологического и других аспектов.

Таким образом, управленческие решения представляют собой способ постоянного воздействия управляющей подсистемы на управляемую подсистему, т.е. субъекта управления на объект управления. Это воздействие в конечном итоге приводит к достижению намеченных целей.

Понятие «решение» в экономическом смысле неоднозначно. Его можно охарактеризовать, во-первых, как процесс, во-вторых, как акт выбора, а в-третьих, как результат выбора. Если рассматривать решение как *процесс*, то в этом смысле оно представляет собой определенный промежуток времени, в течение которого это решение разрабатывается, принимается и осуществляется. Если же характеризовать решение как *акт выбора*, то оно включает этап принятия решений с соблюдением определенных правил. Решение как *результат выбора* представляет собой акт, осуществляемый с целью достижения определенных целей.

Исходя из вышесказанного, можно определить управленческое решение как акт субъекта управления (руководителя организации или группы руководящих лиц), направленный на выбор из нескольких вариантов развития организации одного варианта, обеспечивающего достижение намеченных целей с наименьшими издержками.

Процесс принятия управленческих решений является особым видом деятельности, требующим высокой квалификации, практического опыта, развитой интуиции, часто сродни искусству. Многие решения являются уникальными, и процесс их выработки не может быть определен строгими правилами, конкретными шагами и четкой последовательностью. Тем не менее, в анализе процесса принятия управленческих решений можно выделить наиболее общие определенные этапы:

1. формирование вариантов решения (альтернативных курсов действий);
2. сравнение вариантов;
3. выбор лучшего варианта (альтернативы);
4. реализация выбранного варианта;
5. контроль и анализ результатов.

Успех или неудача в принятии решения часто зависят от того, насколько хорошо осуществлен каждый из этапов этого процесса и учтены объективные ограничения и условия. В настоящее время принимаемые руководством решения по развитию и организации производства и сбыта продукции в большей степени носят интуитивный характер и не подкрепляются соответствующими расчетами на базе информации управленческого учета. Вме-

сте с тем бухгалтерский управленческий учет обладает целым арсеналом приемов и методов, позволяющих обрабатывать и обобщать исходную информацию.

Так, на первом этапе принятия решения исходя из стоящей проблемы бухгалтер может определить все возможные направления действий, которые в свою очередь помогут руководству разрешить эту проблему. После определения альтернатив бухгалтер по управленческому учету готовит полный анализ по каждому обсуждаемому варианту, рассчитывая суммарные затраты, возможную экономию ресурсов и финансовый результат хозяйственных операций. Для каждого типа решений необходима различная информация.

Когда вся информация собрана и представлена соответствующим образом, руководство может выбрать наилучший вариант действий. После воплощения в жизнь выбранного решения бухгалтер должен проанализировать поствнедренческую ситуацию и представить руководству анализ результатов внедрения. Если нет необходимости в дальнейших действиях, процесс управления завершается, в противном случае весь цикл возобновляется.

Таким образом, на всех этапах процесса принятия управленческого решения бухгалтер обеспечивает руководство необходимой информацией. Для этих целей должны быть использованы определенные учетные процедуры и система специальной отчетности. Так как руководство ожидает, что информация будет точной, своевременной, полностью охватывающей проблему и представленной в хорошей понятной форме, бухгалтер должен обращать внимание не только на сбор и обработку необходимой информации, но также и на формат представляемых отчетов.

Когда существует много альтернатив, процесс принятия решений становится очень сложным. К тому же, многие решения принимаются в новых ситуациях, которые не могут быть разрешены на основе прошлого опыта. В таких случаях разрабатывается модель принятия решения.

Модель принятия решения представляет собой числовое или символическое выражение переменных и параметров, влияющих на данное решение. *Переменные* - это факторы, контролируемые управляющей системой. *Параметры* - это неконтролируемые системой факторы и операционные условия и ограничения.

Например, разрабатывается управленческая модель оценки новых видов изделий к производству. Анализ должен включать такие параметры как потребительский спрос, рост рынка, действия конкурентов и ограничения производственной мощности. Переменными в этой модели будут являться цена продажи единицы изделия, затраты на его производство, производственные технологии. Основной задачей при разработке такой модели будет определение всех переменных и параметров, имеющих отношение к данному решению, сбор всей необходимой информации и представление ее в надлежащем виде.

Все причины, побуждающие выбрать один из рассматриваемых вариантов, в управленческом учете подразделяют на две группы - количественные факторы и качественные факторы.

Количественные факторы легко принимают числовое выражение. Например, заработная плата производственных рабочих, затраты прямых материалов, расходы на аренду, отопление и т.п. Бухгалтеры и аналитики стремятся выразить в числовом виде как можно больше факторов.

Качественные факторы не поддаются прямому количественному измерению. Например, качество продукции, уровень удовлетворения вкусов потребителей, стабильность отношений с основными поставщиками сырья и т. п.

При принятии решений необходимо принимать во внимание и анализировать как количественные так и качественные факторы. Иногда руководство может пойти на некоторое повышение затрат, сохраняя при этом добрые отношения с постоянными заказчиками.

Кроме того, при расчетах оптимальных вариантов решений приходится учитывать и упущенную выгоду предприятия.

На базе информации управленческого учета решаются:

1) оперативные задачи:

- определение точки безубыточности;
- планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации;
- определение структуры выпуска продукции с учетом лимитирующего фактора;
- отказ или привлечение дополнительных заказов;
- принятие решений по ценообразованию;

2) задачи перспективного характера, т.е. имеющие долгосрочное стратегическое значение:

- об инвестициях;
- о реструктуризации бизнеса;
- о целесообразности освоения новых видов продукции.

Решение подобных задач предполагает долгосрочное отвлечение собственных средств из оборота (иммобилизацию оборотных активов), в ряде случаев требует долгосрочного привлечения заемных ресурсов, а потому заслуживает особого внимания. Предприятие должно финансировать инвестиционный проект лишь в том случае, когда доход по нему превышает доход от инвестирования свободных средств в ценные бумаги обращающиеся на фондовом рынке. Приемы и методы бухгалтерского управленческого учета позволяют дать правильные рекомендации при решении подобного рода проблем. Так, с помощью дисконтирования в системе управленческого учета определяют наиболее выгодные пути осуществления инвестиций.

8.2 Анализ «затраты – объем - прибыль»

Необходимым условием получения прибыли является определенный уровень развития производства, обеспечивающий превышение выручки от реализации продукции над затратами по ее производству и сбыту. Главная факторная цепочка, формирующая прибыль может быть представлена схемой:

затраты → объем производства → прибыль

Элементы данной системы должны находиться под постоянным контролем. Эта задача решается на основе организации учета затрат по системе «директ-костинг», основой которой является разделение затрат на постоянные и переменные.

Анализ «затраты - объем - прибыль» - это анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли, это инструмент управленческого учета и анализа.

Цель анализа «затраты – объем - прибыль» состоит в том, чтобы установить, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня производственной деятельности (деловой активности) организации.

Анализ соотношения «затраты – объем - прибыль» позволяет ответить на следующие вопросы:

1. Какой объем продаж обеспечит достижение безубыточности?
2. Какой объем продаж даст возможность достичь запланированного объема прибыли?
3. Какую прибыль можно ожидать при данном уровне продаж?
4. Какое влияние окажет на уровень прибыли изменение в продажной цене, переменных затратах, постоянных затратах и объеме производства?
5. Как изменение в структуре продаж влияет на уровень безубыточности, объем плановой прибыли и потенциал роста доходов?

По существу анализ сводится к определению *точки безубыточности (критической точки, точки нулевой прибыли, точки равновесия, порога рентабельности)* - такого объема производства (продаж), который обеспечивает организации нулевой финансовый результат, т.е. предприятие уже не несет убытков, но еще не имеет и прибылей.

Расчет точки нулевой прибыли производится исходя из зависимости:

$$N = p \cdot X - (R_{fix} + r_v \cdot X) = 0,$$

где N – величина прибыли;

p – цена единицы продукции;

R_{fix} – постоянные затраты;

r_v – переменные затраты в расчете на единицу продукции;

X – объем производства.

$$p \cdot X - R_{fix} - r_v \cdot X = 0$$

$$p \cdot X - r_v \cdot X = R_{fix}$$

$$(p - r_v) \cdot X = R_{fix}$$

Следовательно, точка безубыточности (X_0) в натуральном выражении находится по формуле:

$$X_0 = \frac{R_{fix}}{p - r_v}.$$

Как отмечалось в главе 6, разность между ценой и переменными затратами в расчете на единицу продукции представляет собой маржинальный доход (ставку покрытия). Поэтому точку нулевой прибыли можно определить как отношение постоянных затрат к маржинальному доходу в расчете на единицу продукции.

Для расчета точки безубыточности в стоимостном выражении необходимо найденное по формуле значение точки нулевой прибыли умножить на цену единицы продукции.

Взаимосвязь «затраты – объем - прибыль» может быть выражена графически (рис.8.1).

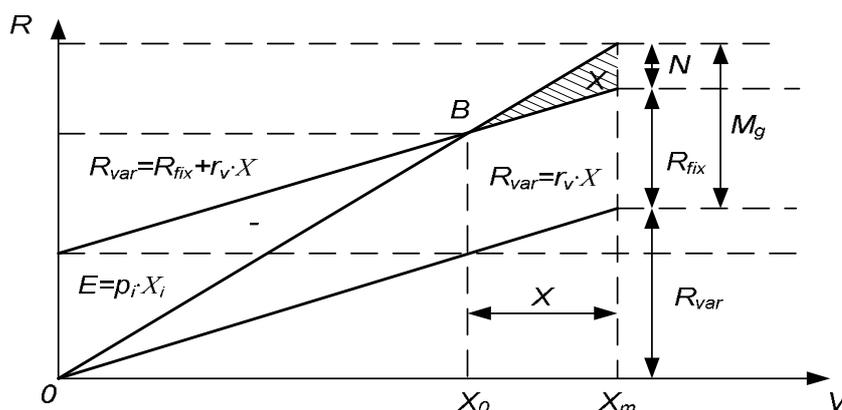


Рисунок 8.1 – Взаимосвязь объема производства, затрат и прибыли

График показывает взаимосвязь выручки (доходов), затрат, объема продукции, прибыли или убытков. На нем точка безубыточности, обозначенная через B , находится на пересечении прямых, характеризующих затраты и выручку от реализации, а ее координаты определяют объем продаж и величину затрат производства и сбыта, при которых у предприятия нет ни прибыли, ни убытков. Выше точки находится поле прибыли (+), ниже – поле убытков (-). При объемах продаж от X_0 – количества продукции, при котором у предприятия имеет место нулевая прибыль, до X_m – максимальной для данного предприятия или его подразделения загрузки производственных мощностей, предприятие (подразделение) находится в зоне эффективности деятельности.

На рисунке 8.1 наглядно видно, как формируется маржинальная прибыль и затраты. Если объем производства и сбыта продукции меньше параметров точки нулевой прибыли, маржинальной прибыли недостаточно для покрытия постоянных расходов и предприятие работает с убытком. При объеме производства и продаж больше X_0 предприятие получает прибыль, абсолютная величина которой тем больше, чем значительнее объем производства и сбыта.

При постоянных ценах растущий спрос на продукцию вызывает увеличение валовой выручки. Поскольку средние переменные издержки и предельные затраты остаются практически неизменными до достижения полной загрузки мощностей предприятия, валовые издержки растут в меньшей прогрессии, чем выручка. В точке пересечения (В) они равны друг другу. При незначительном объеме производства и продаж выручка слишком мала, чтобы покрыть постоянные затраты. Предприятие несет убытки. По мере увеличения сбыта они будут уменьшаться и предприятие достигает такой точки объема, при которой может полностью покрыть свои постоянные и переменные расходы. Когда точка В пройдена, предприятие начинает получать прибыль. Ее максимум достигается на пределе использования производственной мощности (при неизменных ценах).

На основе соотношений, положенных в основу расчета точки нулевой прибыли, может быть исчислен ряд производных показателей, таких как кромка финансовой безопасности, коэффициенты риска убытков, запас прочности сбыта, величина эффекта операционного рычага и др.

Кромка (граница) финансовой безопасности – это разница между безубыточным объемом реализации и максимальным прогнозируемым объемом продаж. Чем меньше эта величина, тем рискованнее производство и продажа данного товара. Запас финансовой безопасности представляет собой объем товаров в количественном и стоимостном выражениях, который предприятие надеется продать сверх объема, обеспечивающего ему безубыточность.

Уровень кромки безопасности можно выразить в процентах как отношение разницы в объемах достигнутой (ожидаемой) и безубыточной реализации к фактическому (прогнозируемому) объему продаж.

Коэффициент риска убытков позволяет предпринимателю видеть, насколько допустимо сокращение выручки от продаж, прежде чем предприятие начнет нести убытки. Этот показатель характеризует тот же запас финансовой прочности в абсолютном и относительном выражении, только с обратным знаком. Его применяют не для прогнозирования или оценки прогнозов, а для анализа текущего соотношения затрат и выручки. В практике менеджера ориентируется на то, что при возрастании коэффициента риска убытков предприятию необходимо обеспечить улучшающиеся условия предпринимательства.

Любое изменение объема продаж в силу непропорциональности затрат и результатов деятельности вызывает еще большее изменение прибыли. Это так называемый *эффект операционного рычага*. Его характеризует отношение маржинального дохода к прибыли от реализации.

По величине этого показателя можно судить, на сколько процентов изменится прибыль при снижении или увеличении выручки на 1%. Чем больше удельный вес постоянных расходов в общей сумме валовых затрат, тем сильнее действие операционного рычага и выше риск. Поэтому при падении объема продаж рекомендуется снижать постоянные расходы, поскольку даже небольшое уменьшение выручки приводит к более значительному относительному сокращению прибыли. Если спрос стабилен, можно допустить увеличение постоянных расходов при сохранении постоянного прироста прибыли.

Долю маржинального дохода в выручке характеризует *коэффициент выручки*. Он показывает, сколько рублей маржинального дохода получает предприятие с каждого рубля выручки. Высокий коэффициент выручки характеризует эффективную работу организации, но в то же время свидетельствует о высокой чувствительности ее бизнеса к колебаниям объемов продаж. В условиях нестабильной ситуации на рынке такое предприятие рискует получить убытки.

Рискованность деятельности хозяйственной организации характеризует показатель *запаса прочности*. Он рассчитывается в количественном и стоимостном выражении как разность между фактическим объемом производства и продаж и точкой безубыточности. Чем больше запас прочности, тем стабильнее финансовое положение предприятия, тем меньше у него риск убытка в результате снижения объемов сбыта.

Необходимо иметь в виду, что рассмотренные выше методы анализа могут быть применены лишь при принятии краткосрочных решений, которые принимаются в пределах приемлемого диапазона цен, затрат и объемов производства и продаж. Поэтому при расчетах точки безубыточности необходимо учитывать определенные ограничения (*допущения*), а именно:

- о линейной зависимости между доходами и затратами;
- о переменных и постоянных затратах;
- о неизменности факторов, влияющих на соотношение «затраты - объем - прибыль»;
- о равенстве объема производства и продаж.

8.3 Принятие специальных решений на основе релевантных затрат

Процесс выработки управленческого решения заключается в сравнении двух или более возможных вариантов разрешения имеющейся проблемы и выбор наилучшего из них. Предоставление необходимой информации для руководства по каждой альтернативе обеспечивает бухгалтер по управленческому учету. Руководители на основе этих данных оценивают возможные варианты решения проблемы.

Чтобы сделать это, они не должны погрязнуть в большом объеме информации, чтобы понять, как каждая альтернатива повлияет на весь ход производственного процесса. Многие факты и данные могут не изменяться по каждой анализируемой альтернативе. Например, суммарный объем продаж может не измениться в случае предложения сократить затраты труда в результате установления автоматического оборудования. Если имеется три возможных варианта действий (например, три различных типа оборудования), и объем продаж одинаков в каждом случае, данные о продажах не будут влиять на принятие данного решения.

К тому же бухгалтер часто использует прошлые данные при оценке затрат, которые сегодня изменить уже никто не может. С другой стороны, имеют место оценки затрат, которые оказывают существенное влияние на принимаемое решение, в то же время не являясь прошлыми, историческим данными.

Релевантные затраты и доходы— это ожидаемые будущие затраты и доходы, которые различаются по альтернативным вариантам. Релевантными могут быть только затраты, во-первых, относящиеся к будущему управленческому решению, и, во-вторых, отличающиеся по вариантам.

Следовательно, фактические (исторические) данные сами по себе не являются релевантными, они не будут полезными при выработке решения и могут вообще не рассматриваться при обсуждении альтернатив. Прошлое мы изменить уже не можем. Тем не менее прошлые данные о затратах необходимы как основная база для прогнозирования величины и поведения будущих затрат.

Деление затрат и доходов организации на релевантные, величина которых меняется в зависимости от принятия или непринятия этого решения, и нерелевантные, которые от решения не зависят, положено в основу релевантного подхода при принятии управленческих решений. **Релевантный подход** позволяет в процессе принятия управленческого решения сконцентрировать внимание только на релевантной информации, что при значительных объемах информации позволяет облегчить и ускорить процесс выработки наилучшего решения. Для составления отчетов для руководства бухгалтер может включать в них только релевантную информацию с учетом требований конкретного руководителя.

Разница в затратах и доходах по альтернативным вариантам называется *приростными затратами и доходами*, а также *дифференциальными* или *чистыми релевантными*. Метод, использующий для сравнения альтернативных проектов отклонения по статьям доходов и расходов, называется *приростным анализом*. Отчет, составленный с применением этого метода, облегчает оценку вариантов для принимающего решения, сокращает время, необходимое для анализа и выбора лучшего варианта действий.

В целом, **общий принцип принятия управленческих решений** на основе релевантной информации можно сформулировать так: *решения следует принимать только тогда, когда приростные доходы от принятия этих решений превышают приростные затраты*; в случае нескольких вариантов следует отдать предпочтение тому, у которого эта разница максимальна.

Рассмотрим применение релевантного подхода в следующих ситуациях.

Принятие или отклонение специального заказа

Руководство часто сталкивается с проблемой - принять или нет специальный заказ по цене ниже нормальной рыночной и иногда даже по цене ниже себестоимости. Такие заказы обычно состоят из большого количества однородной продукции. Так как руководство не ожидало такого заказа, он не мог быть включен в годовые планы продаж и расходов. И так как эти заказы являются одноразовыми событиями, случайными, то они не могут быть включены в прогнозы доходов и расходов на последующие годы. Компания может их принять только в случае, если позволяют производственные мощности.

При анализе решений о принятии спецзаказа могут быть использованы формат сравнительной отчетности маржинальной прибыли и также приростной анализ. Маржинальный подход наглядно отражает эффект изменения переменных затрат на величину маржинальной прибыли, а также на величину чистой прибыли.

Для приростного анализа в представленный отчет можно добавить еще одну графу с указанием в ней отклонений по каждой позиции, тогда отчет станет еще более аналитичным. Возможен также вариант сокращенного аналитического отчета, который содержит только статьи отклонений.

Постоянные затраты при существующем уровне производственных возможностей обычно не изменяются, если специальный заказ принимается, следовательно, они не являются релевантными и могут быть вообще исключены из анализа. С другой стороны, если требуются дополнительные постоянные затраты для выполнения необходимого объема операций, то и они становятся релевантными к данному решению. Примерами релевантных постоянных затрат являются закупка дополнительного оборудования, увеличение затрат на аренду помещения, увеличение затрат на обслуживание, страхование и контроль.

Таким образом, в проблеме специального заказа все переменные затраты являются, как правило, релевантными, а постоянные производственные затраты и все коммерческие и общие и административные расходы нерелевантными. Но следует иметь в виду, что это не всегда так. Постоянные затраты могут быть релевантными, примеры их уже были приведены ранее. Также и переменные затраты не всегда являются релевантными. Примером нерелевантности переменных затрат могут служить переменные коммерческие расходы, которые не изменяются по рассматриваемым вариантам, такие, как расходы по вывозу продукции, если они производятся за счет покупателя. Вообще, релевантность постоянных расходов определяется плановым периодом. В долгосрочной перспективе практически все расходы становятся переменными. Если принимать во внимание различную стоимость денег во времени, то все ожидаемые будущие доходы и расходы в тех же размерах, но отличные по времени, становятся релевантными.

Таким образом, в ситуации, когда производственные мощности заняты не полностью, цены могут устанавливаться на основе переменных затрат. Считается, что для компании будет выгодно принять заказ, если он предполагает, что:

- предложенная цена обеспечивает выручку, которая покрывает переменные затраты и дополнительные постоянные затраты при новом объеме производства (если таковые необходимы);
- цена является наивысшей в данных обстоятельствах;
- существуют свободные производственные мощности;
- обычная продажная цена не будет снижена в результате принятия заказа;
- не будет отрицательного влияния на доброжелательное отношение покупателей.

Пример. Компания может производить 10 000 единиц продукции, однако в настоящее время она работает на 70% своей производственной мощности и выпускает 7000 штук. Цена (выручка) и затраты на производство и реализацию представлены в таблице 7.1 (цифры условные).

Таблица 8.1 - Выручка и затраты на производство и реализацию продукции

Показатели	На единицу продукции (ден. ед./шт.)	На объем продаж (ден. ед.)
Переменные затраты	9	63 000
Постоянные затраты	6	42 000
Итого затрат	15	105 000
Цена (выручка)	20	140 000

Из региона, в котором данная компания не осуществляет продажу своей продукции, поступило предложение на поставку 2000 штук продукции по цене 12 ден.ед. за единицу. Предлагаемая цена гораздо ниже обычной продажной цены (20 ден.ед./шт.), более того, она даже ниже совокупных затрат (15 ден.ед./шт.). Тем не менее принятие такого предложения может оказаться выгодным для компании. У нее имеются незадействованные производственные мощности, и данный заказ не мешает производству и реализации по обычным ценам стандартного количества продукции.

Если принять данное предложение, то компания получит дополнительный маржинальный доход в размере 3 ден.ед. (12 - 9) от продажи каждой единицы продукции, что при заказе на 2000 штук составит 6000 ден.ед. Учитывая тот факт, что постоянные затраты покрываются за счет реализации остальных 7000 штук, прибыль компании увеличится на сумму дополнительного маржинального дохода, т.е. на 6000 ден. ед.

Несмотря на очевидное преимущество использования концепции маржинального дохода в ценообразовании, необходимо отметить, что в долгосрочной перспективе производственные мощности могут быть расширены или сокращены. Если предприятие предполагает продолжать работать и далее, то продажные цены на продукцию должны покрывать все затраты и давать устойчивый уровень операционной прибыли. Следовательно, при ценообразовании на долгосрочную перспективу необходима информация, полученная при помощи метода калькуляции себестоимости по полным затратам.

Определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора

При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей, например, человеко- часов или машино-часов, часто приходится выбирать определенные виды продукции (услуги, заказы), которые приносят наибольшую прибыль. Для определения, какой продукт или продукты производить (продавать) с целью максимизации прибыли, полезно использовать маржинальный подход. Сначала бухгалтер должен определить маржинальную прибыль для каждого продукта, а затем рассчитать маржинальную прибыль на единицу ограниченного ресурса.

Таким образом, критерием максимизации прибыли компании в условиях ограниченного ресурса является наибольшая маржинальная прибыль на единицу этого ресурса.

Пример. Предприятие планирует свою производственную деятельность на следующий год. Существует возможность производить и продавать четыре вида продукции: А, В, С и D, данные по которым приведены в таблице 8.2. В условиях отсутствия дефицита ресурсов предприятию целесообразно производить все четыре продукта в соответствии с уровнем спроса на каждый, так как маржинальный доход от продажи каждого продукта покрывает соответствующие постоянные затраты и обеспечивает получение прибыли. Однако доступные производственные мощности ограничены 40 000 машино-часов, в то время как для производства всех четырех продуктов соответственно спросу требуется 106 000 машино-часов.

Проблема заключается в том, чтобы определить объем выпуска и структуру производства, при которых будет достигнут максимальный экономический эффект.

Таблица 8.2 - Данные по видам продукции

Показатели	Виды продукции			
	A	B	C	D
Цена, ден.е./шт.	300	240	180	120
Переменные затраты, ден.ед./шт.	220	200	120	90
Маржинальный доход, ден.ед./шт.	80	40	60	30
Затраты времени на производство единицы продукции, машино-час/шт.	80	25	24	15
Ожидаемый спрос, шт.	800	600	500	1 000
Затраты времени на производство продукции в соответствии со спросом, машино-час	64 000	15 000	12 000	15 000

Анализ данных таблицы 8.2 показывает, что маржинальный доход на единицу продукции, полученный путем сравнения продажной цены и переменных затрат на единицу продукции, является наибольшим для продукта А (80 ден.ед./шт.), затем следуют соответственно продукты С (60 ден.ед./шт.), В (40 ден.ед./шт.) и D (30 ден.ед./шт.). Однако с точки зрения ограничения мощности применение данного показателя может оказаться нецелесообразным. Для решения проблемы требуется маржинальный доход на единицу продукции, отнесенный на один машино-час (ограничивающий фактор). Ранжирование продуктов по данному признаку показано в таблице 8.3.

Таблица 8.3 - Данные по видам продукции

Показатели	Виды продукции			
	A	B	C	D
Маржинальный доход на единицу продукции, ден.ед./шт.	80	40	60	30
Затраты времени на производство единицы продукции, машино-час/шт.	80	25	24	15
Маржинальный доход на единицу продукции, отнесенный на один машино-час, ден.ед./машино-час	1,0	1,6	2,5	2,0
Ранг	4	3	1	2

Из таблицы 8.3 видно, что при производстве продукта С машино-часы используются наиболее эффективно (2,5 ден.ед./машино-час), следовательно, его нужно производить в соответствии со спросом, на что будет потрачено 12 000 машино-часов. На втором месте по эффективности находится продукт D (2,0 ден.ед./машино-час), который также следует производить с учетом спроса. Данный процесс будет продолжаться до тех пор, пока не будут использованы все 40 000 машино-часов, которыми ограничены производственные мощности. Из этой величины на продукт D необходимо затратить 15 000 машино-часов, после чего еще 13 000 машино-часов останется для продукта В (третьего по рангу в данной группе). Но для того, чтобы производить продукт В соответственно спросу, нужно 15 000 машино-часов, что превышает доступное количество. Поэтому производство продукта В сокращается до 520 штук (13 000 / 25), а для производства продукта А вообще не остается машино-часов. Оптимальное соотношение продуктов с учетом ограничивающего фактора представлено в таблице 8.4.

Таким образом, совокупный маржинальный доход от продажи оптимального соотношения продуктов составит 80 800 ден.ед. (30 000 + 30 000 + 20 800). Для сравнения сконцентрируемся на производстве продукта А, приносящего максимальный маржинальный доход

на единицу продукции. Учитывая ограничение по производственным мощностям, предприятие сможет производить только 500 штук

Таблица 8.4 - Оптимальное соотношение видов продукции

Показатели	Виды продукции			
	С	D	В	А
Объем производства, шт.	500	1 000	520	0
Объем производства, машино-час	12 000	15 000	13 000	0
Маржинальный доход на единицу продукции, ден.ед./ед.	60	30	40	80
Совокупный маржинальный доход	30 000	30 000	20 800	0

продукта А ($40\,000 / 80$), маржинальный доход от продажи которых составляет всего 40 000 ден.ед. Полученный результат подтверждает, что удельный маржинальный доход в расчете на единицу ограничивающего фактора является более подходящим способом оценки продуктов, чем просто маржинальный доход на единицу продукции, поскольку в конечном счете основная цель предприятия заключается в максимизации прибыли.

Тем не менее применение данного подхода целесообразно при условии, что только один ресурс является ограничивающим. Недостатки системы калькуляции по переменным затратам при решении проблем оптимизации теперь очевидны: существование более одного ограничивающего фактора (не включая ограничение сбыта) представляет трудности, для решения которых обычно требуется метод математического программирования. Причиной является то, что максимизация маржинального дохода на единицу ограничивающего фактора предполагает дополнительную информацию о том, что этот фактор или факторы будут полностью использованы при максимизации прибыли, что обычно может быть определено при наличии только одного ограничивающего фактора. Кроме того, данный подход применяется только в тех случаях, где ограничения на мощность не могут быть устранены в краткосрочном плане. В долгосрочном плане можно приобрести дополнительные ресурсы.

Решение типа «купить или производить самим»

Руководство производственных подразделений часто сталкивается с проблемой - производить самим или покупать на стороне отдельные или все части производимого продукта. Это наиболее общая проблема всех производств, требующих сборочных операций. Основная проблема решения «купить или производить» — это определение всех элементов затрат и доходов, релевантных к такого рода решению. В ситуации принятия решения «купить или производить» комплектующие для изделий, требующих сборочных операций, выбор оптимального решения основывается не только на сравнении данных о себестоимости их изготовления и цены закупки, но, главным образом, на анализе альтернативного использования высвобождаемого при этом оборудования и других производственных ресурсов.

На первый взгляд может показаться, что, поскольку единственными дополнительными производственными затратами на изготовление данных деталей являются переменные (предельные) затраты, разница между ними и ценой поставщика представляет собой экономию от собственного производства. Однако такой подход не учитывает альтернативные затраты, т.е. упущенную выгоду от альтернативного использования производственных мощностей (естественно, если они могут быть задействованы). Или, если для того, чтобы производить эти детали, предприятие прекращает производство другой продукции, оно теряет и маржинальный доход, который приносит эта продукция. Тогда при принятии решения о собственном производстве или закупке такие «скрытые» затраты следует прибавлять к переменным затратам на детали и полученную величину сопоставлять с ценой поставщика. При этом потерю маржинального дохода легче всего проиллюстрировать, используя маржинальный доход на единицу ключевого (ограничивающего) фактора.

Пример. Предприятие выпускает деталь А, для производства которой требуется 15 машино-часов, удельные переменные затраты составляют 70 ден.ед./шт., а продажная цена - 100 ден.ед./шт. На том же станке можно производить за 5 машино-часов деталь В (используемую для комплектации другого продукта) с удельными переменными затратами в размере 15 ден.ед./шт. В то же время деталь В можно приобретать у стороннего поставщика по цене 23 ден.ед./шт.. Руководителю необходимо принять решение, следует производить самим деталь В или стоит заключить договор с другой компанией по поставке данных деталей.

Сначала определим упущенную выгоду от альтернативного использования станка. Маржинальный доход от производства и продажи единицы детали А составляет 30 ден.ед./шт. ($100 - 70$), а в расчете на единицу ключевого фактора - 2 ден.ед./машино-час ($30 \text{ ден.ед./шт.} / 15 \text{ машино-часов/шт.}$). Поскольку для изготовления одной детали В требуется 5 машино-часов, снимая с производства деталь А, предприятие теряет маржинальный доход в размере 10 ден.ед. (2×5). Тогда с учетом альтернативных затрат релевантные затраты на производство детали В составят 25 ден.ед./шт. ($10 + 15$), что на 2 ден.ед./шт. превышает закупочную цену данной детали. Таким образом, из двух рассматриваемых вариантов покупка требует меньших затрат, и, следовательно, на ней и будет остановлен выбор компании.

Следует отметить, что решение, описанное в данном примере, предполагает, что станок работает на полную мощность. В противном случае не происходило бы и потери маржинального дохода от его использования для производства какой-либо другой детали (в рассматриваемом примере детали А). При таких обстоятельствах единственными релевантными затратами оказались бы переменные затраты на производство детали В в размере ден.ед./шт., что ниже цены поставщика на 8 ден.ед./шт. Это означало бы, наоборот, что собственное производство целесообразнее закупки на стороне.

Анализ релевантных затрат и доходов может и должен рассматриваться лишь как одна из составляющих в принятии окончательного решения «купить или производить». Следует учитывать и целый ряд других факторов, таких, как качество деталей, надежность поставщиков, стабильность цен в ближайшие несколько лет, состояние рынка трудовых ресурсов, деловая репутация предприятия и т.п. Так, если качество предлагаемых внешними поставщиками деталей значительно ниже того, которое предприятие может обеспечить само, выгода от количественных показателей будет намного меньше, чем покажет простое сопоставление релевантных затрат и доходов. Непригодность детали или высокий процент брака может привести к простою сборочных конвейеров и задержкам в поставках конечного продукта потребителю и, как следствие, к снижению объема продаж и потере деловой репутации предприятия.

Кроме того, возникает естественный вопрос по поводу неизменности низкой цены поставщика. Возможно, поставщик рассчитывает повысить цену на последующие заказы после того, как предприятие перестанет производить детали. Очень важна и надежность поставщика относительно своевременных поставок, ненадлежащее исполнение которых может привести к значительным затратам, особенно если эта деталь необходима для конечного продукта. Также следует принимать во внимание тот факт, что во многих отраслях промышленности новые технологии являются важной определяющей конкурентного производства. Поэтому многие предприятия предпочитают предоставлять собственной службе НИОКР проводить эксперименты и внедрять технические новшества на своем производстве. По этим причинам предприятие может выбрать вариант, предусматривающий продолжение производства деталей собственными силами.

В большинстве случаев произведенные расчеты и анализ качественных факторов говорят о том, что изготовление комплектующих на предприятии более выгодно. Тем более что само руководство предприятия вряд ли согласилось бы продавать детали по цене, покрывающей лишь себестоимость, исчисленную по переменным затратам, в течение длительного периода. Однако следует помнить, что понятие «стоимость покупки» включает не только фактурную стоимость поставщика, но и все затраты по приведению продукта в то же самое состояние и местоположение, как если бы его изготавливали на предприятии (доставку, погрузочно-разгрузочные работы, досмотр, стоимость хранения и т.п.). Поскольку многие решения «про-

изводить или покупать» носят долгосрочный характер, необходимо, кроме существующих в настоящее время затрат, также учитывать и затраты, которые могут возникнуть в результате инфляции, изменения технологии производства и пр.

*Решение по прекращению деятельности
неприбыльного сегмента*

Для анализа финансовых последствий элиминирования сегмента организации необходимо учесть эффект изменения величины прибыли при принятии такого решения. Анализ заключается в сравнении двух отчетов о прибылях и убытках компании, используя маржинальный подход, один из которых включает все данные о сегменте, а во втором эта информация исключается. Основная проблема, которую необходимо решить здесь - оставить продукт, услугу или подразделение или элиминировать их.

Эта задача близко связана с задачей анализа структуры продаж (выбора оптимального ассортимента продукции). В обеих для их решения используется маржинальный подход. Но цели анализа различны. В одном случае целью является максимизация прибыли в условиях ограниченных ресурсов, в другом акцент переносится на исключение неприбыльного сегмента.

Устранимые затраты - это затраты, которые будут элиминированы, если определенный продукт перестает производиться, услуга оказываться или целое подразделение предприятия прекращает свою деятельность, т.е. вместе с устранением сегмента устраняются и эти затраты.

Очень важно выделить устранимые затраты, которые не всегда совпадают с затратами, прямо отнесенными на определенный продукт или сегмент. Устранимые затраты являются приростными затратами, так как они имели место только тогда, когда подразделение существовало.

Невыгодно ликвидировать какой-либо сегмент деятельности, для которого суммарная маржинальная прибыль превышает устранимые постоянные затраты. Это правило фактически определяет основную идею приростного анализа прибыли.

Таким образом, для решения о ликвидации неприбыльного сегмента (производственной линии, услуги или подразделения) требуются два инструмента анализа: 1) составление отчета с использованием маржинального подхода, и 2) приростной анализ. Первый помогает определить устранимые постоянные затраты, которые являются релевантными в данном решении, а приростной анализ дает сравнение операционных результатов двух альтернатив, оставить сегмент или его ликвидировать.

Пример. Предприятие производит три вида продукции: А, В и С. В таблице 8.5 представлен отчет о прибылях и убытках, составленный как по предприятию в целом, так и по каждому продукту отдельно.

Таблица 8.5 - Отчет о прибылях и убытках (ден.ед.)

Показатели	Виды продукции			Всего по предприятию
	А	В	С	
Выручка	400	600	200	1200
Переменные затраты	(200)	(350)	(150)	(700)
Маржинальный доход	200	250	50	500
Прямые постоянные затраты	(20)	(50)	(30)	(100)
Косвенные постоянные затраты	(80)	(130)	(40)	(250)
Прибыль до налогообложения/убыток	100	70	(20)	150

Как видно из таблицы 8.5, продажи продукта С осуществляются с убытком. Первоначальный анализ ситуации показывает, что рынок уже насыщен, а уровень конкурентной борьбы на нем настолько велик, что компания просто не имеет возможности увеличить свою

долю на рынке. Повышение цены на продукт почти наверняка вызовет снижение объемов продаж, а дальнейшее сокращение расходов может негативно отразиться на качестве продукции. В результате закономерно возникает вопрос, стоит ли продолжать выпуск продукта С или закрыть данную производственную линию.

Для ответа на поставленный вопрос показатель маржинального дохода представляется весьма полезным. Поскольку от продажи продукта С предприятие получает положительный маржинальный доход, целесообразно дальнейшее рассмотрение данной проблемы. Постоянные затраты, вычитаемые из маржинального дохода для определения финансового результата, представлены затратами двух видов - прямыми (возникающими только при производстве и продаже продукта С) и косвенными (общими для всех трех продуктов и распределяемыми между ними на основании принятых методик распределения). Из этого можно сделать вывод, что косвенные постоянные затраты не являются релевантными, и вне зависимости от принимаемого решения их величина не изменится. Поэтому, если вычесть из маржинального дохода от продажи продукта С только прямые постоянные затраты, получим величину (если разница положительна), на которую сократится общая прибыль предприятия, если будет принято решение о прекращении производства данного продукта. В рассматриваемом примере - это 20 ден.ед. (50 - 30).

Этот же результат можно получить и путем сопоставления затрат и доходов по альтернативным вариантам (табл. 8.6).

Таблица 8.6 - Затраты и доходы по альтернативным вариантам (ден.ед.)

Показатели	Варианты		
	Сохранение производства	Прекращение производства	Дифференциальные доходы и расходы
Выручка	1200	1000	200
Переменные затраты	(700)	(550)	(150)
Маржинальный доход	500	450	50
Прямые постоянные затраты	(100)	(70)	(30)
Косвенные постоянные затраты	(250)	(250)	-
Прибыль до налогообложения	150	130	20

Таким образом, решение о прекращении производства продукта С в данном примере было бы ошибочным. Однако для того, чтобы отчет о прибылях и убытках предприятия, составленный с выделением отдельных сегментов деятельности, не содержал убыток от продажи продукта С, вводя тем самым в заблуждение относительно целесообразности производства данного изделия, возможны следующие меры. Во-первых, в форму отчета можно ввести дополнительный показатель - прибыль по сегментам деятельности, из которого для определения прибыли предприятия в целом будет вычитаться общая сумма косвенных постоянных расходов (без распределения по продуктам). И, во-вторых, можно применить иную методику распределения косвенных постоянных расходов, позволяющую соотносить с продуктом С более реальную их долю.

В целом, круг управленческих решений, принимаемых на основе информации о релевантных затратах не ограничивается рассмотренными нами проблемами. Подход использования релевантной информации является самым продуктивным не только в оперативном управлении производственной деятельностью различных организаций, но в принятии финансовых решений всех видов.

8.4 Управленческий учет при оценке инвестиционной деятельности

Инвестиции (капиталовложения) - это совокупность затрат, реализуемых в форме долгосрочных вложений собственного или заемного капитала.

Согласно международным стандартам финансовой отчетности, инвестиции представляют собой актив, который компания использует для увеличения своего богатства за счет различного рода доходов, полученных от объекта инвестирования, в виде процентов, роялти, дивидендов и арендной платы, а также в форме прироста стоимости капитала.

В зависимости от характера и направлений вложения капитала различают:

- производственные (реальные, материальные) инвестиции, представляющие капитальные вложения в вещественные элементы (в здания, сооружения, оборудование, земельные участки и т.п.);
- финансовые инвестиции - вложения в ценные бумаги сторонних эмитентов (акции, облигации, закладные бумаги), банковские депозиты и т.д.;
- нематериальные инвестиции - финансовые вложения в развитие интеллектуального потенциала (научные исследования и разработки, индустрию знаний, повышение квалификации, лицензии и т.п.).

Важнейшая *задача* управленческого учета состоит в том, чтобы определить: является ли предполагаемое капиталовложение эффективным, т.е. выгодным для предприятия, а также какой из вариантов возможных инвестиций для данного случая является наиболее оптимальным.

Для ответа на эти вопросы необходимо определить и сопоставить экономические затраты и результаты капитальных вложений.

Целями управленческого учета долгосрочных инвестиций являются:

- определение и оценка предстоящих затрат и результатов производственного инвестирования;
- выбор наиболее оптимального для данных условий варианта капитальных вложений;
- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом инвестиционного процесса, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Капитальные вложения характеризуются значительными суммами затрат, их невозвратностью, длительностью сроков функционирования объектов. Принятие решений по инвестициям осложняется необходимостью выбора одного из нескольких проектов, ограниченностью финансовых ресурсов для инвестирования, риском неэффективности.

Для принятия оптимального решения необходим выбор, т.е. наличие нескольких альтернативных или независимых проектов капитальных вложений. Их оценка производится путем сопоставления величины предполагаемых инвестиций и будущих денежных поступлений в результате их осуществления. Поскольку сравниваемые показатели относятся к разным периодам времени, в которых ценность денег различна, возникает проблема сопоставимости затрат и результатов.

Решается она путем дисконтирования. Дисконт - это величина, равная $(1+i)^t$, где i - процент на капитал, минимальная ставка его рентабельности; t - число лет функционирования объектов инвестирования, срок эксплуатации инвестиционного проекта.

С дисконтированием связано понятие «барwert». *Барwert* - это дисконтированная величина расходов на капитальные вложения или доходов, полученных в результате их осуществления.

При оценке эффективности производственных капитальных вложений ключевым является ответ на вопрос: будет ли приток денежных средств достаточно большим, чтобы оправдать эти инвестиции, т.е. покрыть затраты на капвложения и обеспечить нормальную прибыльность от их осуществления.

Способы оценки эффективности производственных инвестиций во многом зависят от того, являются ли они краткосрочными или долгосрочными.

Краткосрочные производственные инвестиции отличаются тем, что капитальные затраты осуществляются в пределах хозяйственного года, сразу дают отдачу и окупаются в пределах года. Это могут быть дополнительные средства, выделяемые на освоение производства новой продукции, рационализацию и изобретательство, совершенствование организации производства, дополнительный набор рабочей силы и т.п.

Расчет ожидаемой величины краткосрочных инвестиций производится по каждому проекту в отдельности путем составления сметы на основе позаказного калькулирования расходов на капитальные вложения. В таком же порядке по данным бухгалтерского учета определяют фактические затраты по каждому проекту. При этом необходимо иметь в виду, что при исчислении плановых и фактических затрат краткосрочных производственных инвестиций не имеет значения, за счет какого источника они осуществляются: из прибыли, за счет амортизации или оборотных средств.

При оценке целесообразности краткосрочных инвестиций сравнивается обеспечиваемая ими экономия текущих затрат (заработной платы при сокращении рабочих мест или увеличении выработки, материалов за счет уменьшения отходов и потерь и т.п.) с суммой необходимых дополнительных капвложений. При этом принимается во внимание, что в результате инвестиций увеличивается стоимость основных средств, а следовательно - величина амортизации и калькуляционного процента на капитал.

Поскольку основной целью предприятия является получение приемлемой нормы прибыли на вложенные средства, оценка эффективности краткосрочных инвестиций может производиться и по показателям прироста выручки (дохода) и изменения величины текущих расходов (себестоимости) по отношению к величине потребных средств на капитальные вложения.

Норма прибыли на инвестированный капитал (H_{np}) в этом случае определяется по формуле

$$\text{Выручка} - \text{Расходы} / \text{Капиталовложения}.$$

При сравнении различных вариантов инвестиций выбирается проект с наибольшей нормой прибыли на единицу затрат капиталовложений. В практике хозяйствования менеджеру часто приходится сравнивать различные варианты краткосрочных капитальных вложений с разными результатами от их осуществления. Выбор оптимального варианта производится с учетом величины инвестиций, срока их амортизации, уровня затрат на продукцию, для производства которой были сделаны вложения, производительности (мощности) введенных объектов, величины процента на капитал. Сравнение возможных вариантов и выбор лучшего из них проводят по величине приведенных затрат.

Анализ эффективности *долгосрочных инвестиций* может быть проведен с помощью простых оценочных, либо дисконтных, интегральных методов.

При расчете показателей, используемых в простых методах, затраты и доходы инвестора оцениваются без учета фактора времени, только по их абсолютной величине. К таким показателям относятся прежде всего рентабельность и срок окупаемости инвестиций.

Рентабельность (простая норма прибыли, доходность инвестиций) может быть определена либо как отношение среднего дохода предприятия к балансовой стоимости его активов, либо как отношение чистой прибыли в нормальный год работы организации к полной сумме капиталовложений.

Средняя норма прибыли на инвестиции, выраженная как ежегодный процент, показывает *прибыльность капиталовложений*. При применении средних величин во внимание не принимаются данные о сроках получения дохода.

Более широкое распространение, чем расчет показателя нормы прибыли на инвестиции, получил *метод расчета окупаемости*. С его помощью определяют, сколько лет понадобится для того, чтобы программа капиталовложений окупила первоначально инвестированную сумму. Чем короче срок окупаемости, тем лучше.

При оценке эффективности долгосрочных капитальных вложений по времени амортизации или сроку окупаемости рассчитывается время возврата суммы инвестиций за счет снижения эксплуатационных затрат, обеспечиваемого реализацией проекта. Для этого в большинстве случаев величина капвложений делится на сумму экономии эксплуатационных расходов с учетом возрастания амортизации и величины калькуляционного процента на капитал.

Рассчитанный показатель (срок окупаемости инвестиций) сравнивается со сроком эксплуатации объектов инвестирования. Если срок окупаемости меньше срока полезной эксплуатации объекта, инвестиции эффективны, поскольку в оставшееся время они приносят предприятию дополнительную прибыль. Если срок окупаемости больше, дополнительные затраты капитала полностью не возвращаются, а потому убыточны, т.е. неэффективны.

Для вновь создаваемых производств время окупаемости представляет собой число лет, которое потребуется предприятию для того, чтобы восстановить (вернуть) затраченные на инвестиции средства за счет дополнительно полученного дохода или прибыли. Величина этой прибыли, именуемой в зарубежной экономической литературе суммой возврата капитала или чистыми свободными средствами (*ЧСС*), полученными в результате инвестиций, определяется как прибыль от дополнительных капитальных вложений после уплаты налогов плюс амортизационные отчисления на вновь введенные основные средства:

$$T_{ок} = \frac{\text{Сумма капвложений}}{\text{Сумма возврата капитала}}$$

Метод определения срока окупаемости (амортизации) инвестиций читается одним из самых простых. Его недостаток заключается в том, что он не предполагает учета доходов от инвестиций по годам использования объектов.

Во всех случаях проекты считаются эффективными, если срок окупаемости объектов инвестирования меньше срока их полезного использования. Преимущество метода окупаемости оцениваемых проектов состоит в том, что учитывается время полезного использования вновь создаваемых объектов.

Метод расчета коэффициента эффективности инвестиций не предполагает дисконтирования показателей дохода, а сам доход приравнивается к величине чистой прибыли, т.е. балансовой прибыли за вычетом отчислений налогов в бюджет. Коэффициент эффективности капвложений определяется в процентах делением среднегодовой прибыли на среднюю величину инвестиций. Среднюю величину инвестиций определяют делением исходной суммы капвложений на 2, если предполагается, что по истечении срока использования объекта капвложений все капитальные затраты будут полностью списаны, т.е. погашены себестоимостью.

Если предполагается остаточная или ликвидационная стоимость, оценка объекта уточняется:

$$КЭИ(ARR) = \frac{N_p}{1/2(K_0 - O_c)}$$

где *КЭИ (ARR)* — коэффициент эффективности инвестиций;

N_p — прибыль от реализации товаров;

K_0 — начальные инвестиции;

O_c — остаточная стоимость объекта.

Полученный показатель сравнивают с коэффициентом рентабельности авансированного капитала, определяемым делением итоговой суммы чистой прибыли организации на общую сумму средств, авансированных в его деятельность (итог среднего баланса-нетто). Этот метод

имеет ограниченное применение, главным образом для ориентировочных прикидок эффективности крупных проектов.

Метод расчета приемлемой отдачи (рентабельности) инвестиций на вложенный капитал можно использовать и для сопоставления ожидаемой рентабельности инвестиций с заранее установленной плановой величиной.

На практике для расчета коэффициента отдачи на вложенный капитал (ОВК) чаще всего используют формулу

$$ОВК = \frac{\text{Ожидаемая средняя прибыль}}{\text{Ожидаемая средняя величина инвестиций}} \cdot 100\%$$

Главное преимущество этого варианта оценки показателя рентабельности инвестиции состоит в том, что для расчета используются доступные бухгалтерские данные, и смысл расчета довольно прост. Недостаток данного метода — в ориентации на бухгалтерскую прибыль подверженную влиянию многих факторов, невозможности учета расхода и притока денежных средств во времени.

Особенность долгосрочных инвестиционных проектов состоит в том, что затраты на капиталовложения производятся в одном периоде времени, а доходы от их реализации получаются в другом. Цена денег в эти периоды различна: миллион рублей, которым мы располагаем сейчас, предпочтительней миллиона рублей, которым будем располагать в будущем. Эта разница учитывается путем дисконтирования. Один из методов дисконтирования, применяемый в расчетах экономической эффективности инвестиций, получил название *метода чистой дисконтированной (текущей) стоимости (ЧДС или ЧТС)*.

Суть его заключается в следующем: находится дисконтированная стоимость ожидаемого годового дохода (денежного притока) от инвестиций и из него вычитается величина первоначальных затрат на проект:

$$ЧДС = \frac{D_1}{1+i} + \frac{D_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{D_t}{(1+i)^t} - K_0$$

где K_0 — сумма первоначальных инвестиций в нулевом периоде,

D_t — будущая стоимость, полученная от реализации проекта инвестиций в годы от 1 до n .

Величины D_1, D_2, D_n представляют собой доход за вычетом налогов, рассчитанный или полученный по годам. Величина дохода определяется как разность между выручкой (поступлением денежных средств) от эксплуатации объекта инвестиций и расходами, связанными с его эксплуатацией. Таким образом, измерение ЧДС основывается на разнице между оттоком средств на инвестиции и притоком денежных средств в результате их осуществления. Поступающие средства предприятие использует для реинвестирования, погашения кредитов, выплаты дивидендов и т.д.

Если величина положительна, инвестиционный проект можно принять, если она отрицательна, проект отвергается. Если сравниваются два или несколько взаимоисключающихся проектов, предпочтение отдается варианту с более высокой суммой ЧДС.

Метод оценки эффективности инвестиций на основе расчета *величины внутренней процентной ставки* исходит из того, что инвестору должна быть заранее известна ставка процента на инвестируемый капитал. Эта ставка уравнивает дисконтированную величину денежных Потоков от реализации инвестиционного проекта и общих расходов, Связанных с его осуществлением. Величина *внутренней ставки дохода*, или ожидаемого коэффициента эффективности инвестиций, обычно выражается в процентах. Этот показатель можно получить из уравнения чистой дисконтированной стоимости при условии равенства общей суммы оттоков и притоков денежных средств в результате инвестирования

$$K_0 = \sum_{t=1}^n \frac{D_t}{(1+i)^t}$$

Внутреннюю ставку дохода определяют методом проб и ошибок, останавливаясь на том проценте доходности, который дает положительную сумму ЧДС.

Если предприятие имеет достаточно средств для финансирования инвестиций, оно примет к осуществлению все проекты, у которых внутренняя процентная ставка доходности выше ставки дисконтирования. Если средства ограничены, к реализации принимают проекты, имеющие более высокую внутреннюю ставку доходности.

Тема 9 БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ

9.1 Понятие бюджета и бюджетирования

Бюджетирование в общем виде можно представить как информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами.

Бюджет - это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый для определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходов, которые должны быть понижены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

Бюджет является количественным и стоимостным выражением планов деятельности и развития организации, координирующим и конкретизирующим в цифрах проекты руководителей.

Бюджетирование непосредственно связано с управлением и управленческим учетом. Экономически эффективная деятельность организации возможна только в том случае, если она имеет четко заданные достаточно жесткие, но реальные для выполнения стоимостные параметры затрат и результатов.

Сущность бюджетирования состоит в разработке взаимосвязанных планов производственно-финансовой деятельности предприятия и его подразделений исходя из текущих и стратегических целей функционирования, контроля за выполнением этих планов, в использовании корректирующих воздействий на отклонения от параметров их исполнения. В информационном отношении - это система, интегрирующая результаты процессов планирования, учета, контроля и анализа стоимостных показателей деятельности организации.

Бюджетный процесс в организации имеет циклический характер с периодом, равным временному интервалу, на котором осуществляется бюджетирование и для которого разрабатывается бюджет. Этот интервал называется *бюджетным периодом*.

Процесс составления организацией бюджета называется *бюджетным циклом*, который состоит из таких этапов, как:

- Планирование, с участием руководителей всех центров ответственности, деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений;
- Определение показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности;
- Обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;
- Корректировка планов, с учетом предложенных поправок.

Нельзя ограничивать бюджет планом доходов и расходов, а бюджетирование только планированием. Это часть общей системы экономической работы на предприятии. Планирование без контроля исполнения планов теряет смысл, учет, не используемый для оценки и контроля деятельности, бесцелен, а контроль без данных плана и учета невозможен. Именно поэтому бюджетирование является интегрированной системой, обобщающей данные планирования, учета и контроля не только доходов и расходов, но и формирующих их процессов и величин.

9.2 Виды бюджетов

Бюджет можно представить как финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия будут выполняться. Иногда его называют финансовым планом действий, прогнозом будущих финансовых операций. Бюджеты отражают цели и задачи каждого подразделения, каждого центра ответственности и всего предприятия в целом. Это сумма предвиденных затрат и результатов, скоординированных и рассчитанных в соответствии с прогнозными оценками.

Бюджет предприятия не имеет формализованной стандарта формы, реальную форму представления бюджета выбирает его разработчик.

Цифры в бюджетах не должны быть как слишком жесткими, так неоправданно заниженными. Они должны быть реалистичными, достижимыми и по возможности документально обоснованными. Необходимо стремиться к тому, чтобы информация, содержащаяся в бюджете, была максимально точной, определенной и значимой для пользователя. В этом документе могут содержаться данные о выручке и затратах, доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированными. При разработке бюджета используют не только стоимостные, но и натуральные показатели. Бюджет должен иметь способность к изменениям, которая придает ему гибкость и позволяет приспособиться к неожиданно возникающим обстоятельствам.

Эффективный бюджет должен обладать следующими свойствами:

- предоставлять возможность прогнозирования;
- иметь четко определенную систему движения информации, распределения полномочий и ответственности за ее формирование и представление;
- содержать подробную, точную и своевременную информацию
- предоставлять возможность сравнения;
- быть приемлемым для всех заинтересованных лиц внутри организации.

Существует достаточно большое разнообразие бюджетов, которое можно сгруппировать определенным образом. Обычно для этого пользуются следующие классификационные признаки:

- степень обобщения информации;
- периодичность предоставления;
- способ планирования;
- механизм использования.

По степени обобщения информации бюджеты подразделяются на главный (генеральный), общий и частный бюджеты.

Главный бюджет охватывает основную деятельность предприятия. Цель главного бюджета - объединить и суммировать бюджеты структурных подразделений предприятия, для которых составляются частные бюджеты. К *частным бюджетам* относятся: бюджет продаж, бюджет закупок, производственный бюджет и т.д.

В результате составления главного бюджета создаются: прогнозный баланс, прогноз (бюджет) прибылей и убытков, прогноз (бюджет) движения денежных средств. В начале отчетного периода генеральный бюджет представляет собой заданный стандарт результатов деятельности, а в конце его - измеритель, позволяющий сравнивать полученные результаты с запланированными.

Главный бюджет включает операционный и финансовый бюджеты.

Операционный бюджет - часть главного бюджета, которая детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков.

Финансовый бюджет также является частью главного бюджета, который прогнозирует денежные потоки организации. Обычно он оформляется в виде прогноза движения денежных средств на планируемый период времени.

Кроме бюджетов структурных подразделений составляются специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ, например бюджет социального развития, бюджет научно-исследовательских работ и т.д.

Бюджет, скоординированный по всем программам, структурным подразделениям и представляющий план работы организации в целом, называется *общим бюджетом*.

В зависимости от периода составления бюджеты подразделяются на краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные.

Краткосрочный бюджет составляется на период до одного года, *среднесрочный* - на два - три года, *долгосрочный* - на 3 года и более. Краткосрочный бюджет предполагает более

подробное планирование, среднесрочный - сочетает планы по достижению долгосрочных целей и анализ текущей ситуации, долгосрочный бюджет носит перспективный характер и детализируется с помощью краткосрочных планов и бюджетов.

Для большинства компаний бюджетным периодом является месяц (квартал, год), но некоторые компании используют в качестве бюджетного периода неделю, декаду, полугодие, несколько лет (например, в строительстве).

Таким образом, бюджетирование может включать любой временной период, причем, чем больший интервал охватывает бюджет, тем он менее надежен, особенно в условиях нестабильности и неопределенности. В основном период составления бюджета зависит от особенностей бизнеса, уровня детализации показателей и поставленных перед менеджерами управленческих задач.

По способу планирования бюджеты следует подразделять на дискретные и скользящие. *Дискретный бюджет* разрабатывается на годовой основе с разбивкой по кварталам, месяцам, но может использоваться и метод непрерывного планирования, формироваться так называемые скользящие бюджеты, когда к текущему периоду добавляется новый, охватывающий данные прошедших периодов и интегрирующий возникающие изменения. *Скользящие бюджеты* исходят из того, что планирование - это не единовременное событие, которое, происходит один раз в году, когда составляют бюджет, а непрерывный процесс, при котором руководители постоянно должны смотреть вперед и пересматривать планы с учетом новых обстоятельств.

По механизму использования выделяются статический, гибкий и специальный бюджеты.

Статический бюджет - это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. Показатели такого бюджета соответствуют нормальному уровню деятельности предприятия. Статические бюджеты могут использоваться для расчета специальных программ, предполагающих некоторую определенность, например, для рекламной деятельности. Недостатком статического бюджета является то, что он имеет ограниченную гибкость, так как предназначен только для одного уровня активности и поэтому плохо подходит для контроля затрат при изменении этой активности.

Гибкий бюджет - это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона. Поэтому им предусматривается несколько альтернативных вариантов объема продаж или другой деятельности и соответственно определенные уровни затрат. Гибкий бюджет в наибольшей степени приемлем для ситуаций, связанных с разнообразной деятельностью и непредвиденными изменениями. Гибкий бюджет можно использовать как при планировании, так и при анализе производственно-сбытовой деятельности. При планировании он помогает выбрать оптимальный объем продаж и производства, при анализе - оценить их фактические результаты.

Группа специальных бюджетов достаточно разнообразна, важнейшими из них являются:

- дополнительный бюджет, который предусматривает финансирование мероприятий, не включенных в бюджет;
- приростной бюджет, формируемый путем простой индексации (в процентах или денежной оценке) предыдущего бюджета без пересмотра его основ;
- добавочный бюджет, который анализирует бюджеты предыдущих лет и корректирует их под текущие параметры, такие как инфляция, изменения в штате, структуре организации;
- модифицированный бюджет используется в случаях проектирования продаж на необычно высоком уровне. Он редко используется для прогноза издержек, поскольку при проектировании затраты в принципе должны соответствовать обычному уровню продаж;
- стратегический бюджет интегрирует элементы стратегического планирования и бюджетного контроля и разрабатывается, как правило, на достаточно длительный период, от

трех до десяти лет. Его целесообразно составлять в периоды неопределенности и нестабильности в деятельности предприятия;

- пооперационные бюджеты и бюджетирование предполагают расчет ожидаемых затрат на выполнение отдельных функций и работ.

В зависимости от того, какая основа (исходная количественная информация) закладывается в тот или иной бюджет, различают *два подхода к бюджетированию*: «с нулевой точки» (бюджет с нуля) и «от достигнутого» (преемственный). Первый предполагает, что бюджет формируют в условиях как бы вновь созданного предприятия, т.е. абстрагируясь от реально достигнутого уровня. Несмотря на более высокую трудоемкость по сравнению со вторым вариантом, у этого подхода есть и преимущество: он позволяет выработать принципиально новые решения, не зависящие от прошлых событий. Составление «с нулевой точки» активизирует выработку многовариантных способов достижения главных целей деятельности предприятия в конкретный момент его жизнедеятельности.

Бюджетирование по второму варианту - «от достигнутого», с одной стороны, экономично, с другой стороны, может случайно «перенести» на новый бюджет ошибки прошлых периодов. Однако этот подход ценен тем, что при разработке бюджета «отправной точкой» является реально достигнутый результат, хотя он может быть получен и не всегда с верными и оправданными расходами.

Развитие технологии бюджетирования, ее автоматизация, динамичность внешних и внутренних условий работы предприятия делают все более актуальной разработку бюджетов с несколькими сценариями. Под сценарием здесь понимается диапазон вероятных изменений норм и нормативов, используемых при создании бюджетов. *Оптимистичный бюджет* основан на самых благоприятных позициях (рост спроса, высокая цена продажи, прибыль, низкая себестоимость и др.). *Пессимистичный* предполагает противоположное состояние. Данные сценарии закрепляют результаты анализа «что будет, если?».

Бюджеты могут составляться структурными подразделениями предприятия, находящимися на разных уровнях управления. С этой позиции различают подходы к созданию бюджетов «сверху вниз» (централизованный), «снизу вверх» (децентрализованный), комбинированный. Подход «сверху вниз» предусматривает, что бюджет составляется одним подразделением, относящимся, как правило, к разряду планово-экономических служб высшего звена управления предприятием. Данный документ доводится до всех подразделений, реализующих его в практической деятельности для исполнения. При бюджетировании «снизу вверх» разные структурные подразделения занимаются разработкой бюджетов с учетом своего функционального назначения, которые затем передаются в единый центр, занимающийся их «сшиванием».

В целом совокупность разных бюджетов может образовывать отдельные целостные перенастраиваемые системы, каждая из которых соответствует некоторому уровню использования ресурсов и получения прибыли.

9.3 Формирование главного бюджета организации

В иерархии бюджетов высшим признается главный (генеральный) бюджет. Он представляет собой взаимосвязанную совокупность операционных и финансовых бюджетов. Структура генерального бюджета для предприятий разных видов деятельности будет различаться составом операционных и прочих бюджетов. Последовательность формирования генерального бюджета для производственной деятельности представлена на рис. 9.1. Сначала разрабатываются операционные бюджеты, затем финансовые.

Основой для всех бюджетов предприятий, занимающихся производством, является *бюджет продаж*, построенный с учетом того, что спрос рождает предложение, т.е. необходимость организовать производство определенных товаров (оказание услуг) диктуется потребительским спросом на них. Назначение бюджета продаж заключается в определении

объема продаж в натуральном и стоимостном выражении с учетом производственных мощностей и емкости потребительского рынка.

Цель составления *бюджета производства* заключается в выявлении объема выпуска продукции в натуральном выражении, который необходим для удовлетворения покупательского спроса. Бюджет базируется на бюджете продаж и нормативах остатков готовой продукции на начало и конец планируемого периода. Для производства продукции прежде всего требуется осуществить объективные расходы, без которых невозможно создание нового продукта. Таковыми являются прямые расходы материалов и труда основных производственных рабочих. Им соответствуют бюджеты прямых материальных затрат и прямых затрат труда.

Бюджет прямых материальных затрат состоит из двух взаимосвязанных частей (составляющих): бюджета производственной потребности материалов на планируемый период и бюджета приобретения материалов. Первый отражает потребность в материалах в натуральном и стоимостном измерителях с учетом имеющихся запасов на начало периода. На его основе строится второй, определяющий потребность в закупках также в этих единицах измерения. Данный бюджет рассчитывается в разрезе групп (видов) продукции и материалов.

Бюджет прямых затрат труда определяет потребность в работниках, непосредственно занимающихся изготовлением продукции. Он основан на расчетах затрат времени на изготовление продукции по категориям рабочих согласно штатному расписанию с учетом планируемого объема производства. Затем по этим данным определяется величина оплаты труда рабочих по действующим нормам оплаты, т.е. расценкам, тарифным ставкам, системам премирования.

Назначение *бюджета общепроизводственных расходов* состоит в расчете всех других затрат, возникающих в деятельности производственных подразделений, поддерживающих их функционирование, кроме прямых затрат. Перечень статей будет разным в зависимости от роли этого производства в изготовлении основной продукции.

Завершающим операционным бюджетом является бюджет себестоимости продаж. Его формат зависит от системы калькулирования себестоимости, принятой на предприятии (по полным или переменным затратам). Цель разработки - рассчитать себестоимость продаж, показатель, без которого невозможно построение одного из финансовых бюджетов - бюджета доходов и расходов. До составления бюджета себестоимости продаж необходимо выполнить следующие промежуточные расчеты: калькуляции производственной себестоимости единицы продукции и бюджет остатков материалов и готовой продукции на конец планируемого периода.

Бюджет управленческих расходов определяет величину расходов организационного характера, т.е. необходимых для обеспечения управления предприятием как единого целого. Эти расходы, как правило, постоянные, т.е. не зависят напрямую от изменения объема производства.

Цель формирования *бюджета коммерческих расходов* - определить расходы, требуемые для продажи продукции. Его статьи имеют разный характер, т.е. среди них есть как постоянные, так и переменные расходы. Это обуславливает важность обоснованного выбора базы для расчетов.

Особое значение придается двум последним бюджетам на предприятиях, применяющих систему полного калькулирования продукции, т.е. их величины существенно могут повлиять на полную себестоимость продукции, следовательно, и валовой прибыли.

Рассчитываемые в каждом из перечисленных операционных бюджетов показатели необходимы не только для оценки выполнения этих операционных бюджетов, но и для составления финансовых бюджетов, которые имеют обобщающий и завершающий характер.

Финансовыми бюджетами являются бюджетный баланс, бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств. Их названия говорят о том, что вся содержащаяся в них информация выражена в денежном измерителе.

Бюджетный баланс дает обобщенную характеристику финансового состояния предприятия. Большая часть статей бюджетного баланса формируется на базе операционных бюджетов.

Целесообразность разработки *бюджета доходов и расходов* вызвана необходимостью выявления доходов и расходов предприятия, получаемых от хозяйственных фактов и ситуаций при разных видах деятельности (обычной и прочей). Многообразие аналитических разрезов данного бюджета позволяет выявлять и развивать наиболее успешные производственные и географические сегменты.

Бюджет движения денежных средств необходим для любого предприятия независимо от размеров и направлений деятельности. Цель его разработки – управлять денежными

потоками предприятия, оптимизировать величину денежной наличности. Составление этого бюджета требует информации бюджетного баланса и некоторых видов операционных бюджетов.

Отдельным блоком главного бюджета является бюджет инвестиций. *Бюджет инвестиций* - один из самых важных бюджетов, так как залогом успешного функционирования предприятия в условиях жесткой конкурентной борьбы становится эффективно проводимая инвестиционная политика. Инвестиции осуществляются в соответствии с долгосрочными планами организации по капитальным вложениям.

Бюджетирование инвестиций включает процесс выбора оптимальных, альтернативных, долгосрочных вариантов и возможностей по инвестированию. При формировании бюджетов предусматриваются расчеты временного периода, необходимого для возврата вложенных средств, прибыли по проекту, чистой дисконтированной стоимости денежных потоков, генерируемых по проекту, а также определяются источники финансирования капитальных вложений.

Инвестиции могут бюджетироваться применительно к категориям, классам, потребностям, результатам и выполнимости в течение расчетного периода.

9.4 Контроль и анализ исполнения бюджетов

Бюджетирование в управленческом учете требует не только грамотной разработки главного бюджета, но и четкого исполнения его параметров, а потому, бюджетирование всегда связано с контролем.

Различают предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль проводится до начала выполнения действий по претворению намеченных целей предприятия. Его задача - установить, могут ли возникнуть какие-либо трудности, препятствующие выполнению этих планов. Данный вид контроля осуществляется в процессе формирования бюджетов: когда предполагаемые результаты могут быть далеки от требуемых, когда рассматриваются различные варианты действий до тех пор, пока составленный бюджет не будет соответствовать установленным критериям. В ходе предварительного контроля даются оценки ожидаемых продаж и выпуска продукции, рассматриваются необходимые для этого материальные, трудовые, финансовые и инвестиционные ресурсы.

Предварительный контроль *затрат материальных ресурсов* осуществляется при определении требований и стандартов приобретаемого сырья по качеству и цене, а также при выборе поставщиков, обеспечивающих эти условия. К методам предварительного контроля материально-производственных ресурсов относится также расчёт необходимых запасов сырья, материалов, инструментов на уровне, достаточном для бесперебойной работы предприятия и не позволяющем создавать излишков запасов на складе, отвлекать значительные денежные средства на их приобретение и хранение. В итоге формируется оптимальный бюджет закупок и расходования материально-производственных ресурсов с минимальными издержками по заготовлению, складированию и расходу.

Предварительный контроль *затрат трудовых ресурсов* обеспечивается за счет тщательного анализа деловых, профессиональных качеств и навыков работников, которые необходимы для выполнения тех или иных должностных обязанностей, отбора наиболее подготовленных и квалифицированных рабочих. Такой контроль включает также проверку рациональности размещения личного состава по рабочим местам внутри предприятия, соотношения между постоянными и временными работниками, расчет оптимальной численности персонала исходя из производственной программы и загрузки производственных мощностей, а также оценку стоимости рабочей силы для включения ее в бюджеты затрат.

Задача предварительного контроля *финансовых средств* - обеспечить платежеспособность предприятия, проведение эффективной политики по привлечению заемных средств, размещению свободных денежных средств и оптимизации их остатка в кассе и на расчетных счетах.

Особую сложность представляет предварительный контроль *предполагаемых инвестиций*. Это связано со многими причинами:

- инвестиционные решения являются решениями стратегического характера, при их принятии и осуществлении необходимо учитывать множество факторов, в том числе требования гражданского, налогового, экологического законодательства;
- оценка рациональности инвестиций предполагает обязательное использование специального инструментария, связанного с анализом рисков;
- производственные инвестиции требуют значительного отвлечения финансовых средств, что может негативно отразиться на финансовом положении предприятия.

В ходе предварительного контроля предполагаемых инвестиций сопоставляют и анализируют различные инвестиционные решения. Их выбор осуществляется на основе использования общей комплексной информации, позволяющей объективно оценить достоинства и недостатки каждого проекта. Только после этого они включаются в бюджет инвестиций.

Основными средствами проведения предварительного контроля является соблюдение определенных правил и процедур, которые существуют на предприятии при формировании системы бюджетов.

В результате предварительного контроля количественные и качественные показатели всех бюджетов должны быть увязаны между собой, проверены по ограничениям и оптимизированы.

Широкое использование компьютерных технологий позволяет сделать это достаточно полно и оперативно и тем самым создать наиболее эффективную прогнозную модель финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Текущий бюджетный контроль осуществляется непосредственно в ходе исполнения бюджета. Его задача заключается в сопоставлении фактических и бюджетных показателей, выявлении отклонений в осуществлении корректирующих действий. Текущий контроль базируется на обратной связи через систему учета, которая по своему характеру может быть непрерывной и периодической.

Непрерывная связь позволяет повседневно контролировать исполнение бюджетов. Особенно это актуально при осуществлении проектов по созданию нового продукта и при решении задач, связанных со значительным привлечением материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Периодическая связь позволяет оценить достигнутые результаты по исполнению бюджета на определенном этапе его реализации.

Обратная связь в системе текущего бюджетного контроля осуществляется в виде отчетов, периодичность подготовки и подробность которых зависят от уровня менеджмента, для которого они предназначены, вида центров ответственности и ситуационных потребностей управления. Например, менеджеры по производству и коммерческой деятельности нуждаются в ежедневной информации. Чем дальше руководитель находится от операционного уровня производства, тем большим может быть временной интервал между последовательными отчетами. Если возникают серьезные проблемы по исполнению бюджета и выявляются негативные тенденции, подготавливают специальные отчеты, в которых приводится подробная информация об отдельных продуктах, программах, секторах рынка сбыта, выявляются и анализируются отклонения, даются рекомендации. При возникновении неожиданных обстоятельств составляются чрезвычайные отчеты. В любом случае критерием временного интервала отчета в текущем контроле исполнения бюджета должна быть возможность вмешательства с целью изменения возникшей неблагоприятной ситуации.

Весьма важно для текущего контроля в бюджетировании определить состав показателей, которые поддаются корректировке, методику и последовательность ее осуществления. Здесь полезными могут бы методы стандарт- и директ-коста, нормативного учета и контроля и издержек производства и сбыта.

Бюджетный текущий контроль может осуществляться путем наблюдений и на основе документальной первичной информации.

Контроль через *наблюдение* за исполнением бюджетов осуществляется путем общения менеджера или контроллера со всеми участниками хозяйственной деятельности. Этот вид контроля позволяет выявить многие отклонения, не поддающиеся учету, более глубоко анализировать их причины и виновников. Он более оперативен, значит, более действенен и предпочтителен для текущего контроля. *Документально-информационный способ* контроля позволяет точнее определить разрыв между бюджетными и фактическими показателями, обеспечить оценку, согласованную с данными финансового учета, устранить субъективный фактор при анализе причин и виновников отклонений.

Следует отметить, что эти две формы контроля взаимно дополняют друг друга и востребованы в большей или меньшей мере в зависимости от складывающейся ситуации.

В конечном итоге основная задача и роль текущего бюджетного контроля заключается в том, чтобы осуществить корректирующие действия на показатели исполнения бюджета до того, когда они сформируются окончательно.

Заключительный бюджетный контроль осуществляется либо сразу по завершении деятельности, для которой определяется бюджет, либо по истечении определенного заранее периода времени. В том и другом случае контроль осуществляется путем сопоставления фактических результатов и бюджетных показателей. Последующий бюджетный контроль, в отличие от текущего, не обладает оперативным корректирующим действием, но выполняет другие функции и задачи:

- способствует получению целостной информации, на основе которой корректируются будущие бюджеты с учетом экономических реалий прошлого;
- позволяет производить более точный расчет фактических показателей бюджетов с учетом временных факторов, что, в свою очередь, дает возможность более объективно оценивать деятельность менеджеров и руководимых ими центров ответственности.

Организационной формой результатов текущего и последующего контроля являются отчеты по исполнению бюджета, которые сводят воедино информацию по планированию и фактическому выполнению бюджетных показателей. В таких отчетах должно отражаться три вида информации: о фактических результатах, о планируемых показателях и данные об отклонениях между фактическими и бюджетными показателями, сопровождающиеся пояснениями.

Кроме основной информации в отчетах необходимо выделять показатели, подконтрольные менеджеру данного центра ответственности, приводить для сравнения данные предыдущих периодов и аналогичных подразделений. В отчетность об исполнении бюджетов могут включаться дополнительные показатели о количестве работающих, числе отработанных ими человеко-часов, степени загрузки производственных мощностей, изменениях в структуре и способах продаж, объемах и т.д. Данные в отчетах обычно выражаются не только в стоимостных, но и в натуральных измерителях, в относительных величинах.

Отчетность играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией об исполнении бюджета, поэтому должна соответствовать международным критериям качества, быть понятной. Для наглядности в отчетах желательно использовать графическое представление информации, выделять важную информацию, фокусируя внимание руководства на относительно небольшом количестве статей, в которых фактические значения существенно отличаются от бюджетных. Это позволяет эффективнее реализовать принципы управления по отклонениям.

Под особым контролем должно находиться ограниченное число факторов, играющих решающую роль в достижении целей организации или того или иного центра ответственности. Эти ключевые показатели (обычно не более пяти) могут изменяться быстро и непредсказуемо, существенно влияя на результаты деятельности, поэтому система отчетности должна быть построена таким образом, чтобы уделять им особое внимание.

Бюджетный анализ

Управленческий учет и контроль всегда сопровождает анализ. В зависимости от видов бюджетного контроля различают три вида бюджетного анализа: перспективный, оперативный и ретроспективный.

Перспективный (прогнозный, предварительный) бюджетный анализ изучает экономические явления и процессы с позиций перспективы их развития и использования при формировании бюджетов.

Основные цели данного анализа - всесторонне проанализировать информацию о возможных способах достижения обозначенной стратегии и тактики предприятия, оценить реалистичность тех или иных решений по формированию бюджетов и их соответствие внутренней логике развития бизнеса.

Основываясь на изучении закономерностей развития экономических явлений и хозяйственных процессов, а также на анализе данных о настоящем и прошлом организации, предварительный анализ позволяет выявить наиболее эффективные пути развития предприятия, формируя базу для бюджетного планирования и контроля. В предварительном бюджетном анализе широко используются прогнозные методы.

Оперативный бюджетный анализ используется непосредственно при исполнении бюджетов при осуществлении хозяйственной деятельности предприятия. Цель оперативного анализа - оценка отклонений фактических показателей от намеченных бюджетом. Инструментом достижения этой цели служит комплексное, оперативное выявление и измерение причинно-следственных взаимосвязей бюджетных отклонений. В связи с этим можно сформулировать основные задачи оперативного анализа бюджетов следующим образом:

- систематическое выявление уровня выполнения бюджетных показателей по центрам ответственности;
- оперативное определение и расчет влияния факторов изменения показателей от заданного уровня;
- систематизация позитивных и негативных причин отклонения.

Оперативность в анализе бюджетов означает прежде всего своевременность выявления и исследования краткосрочных изменений деятельности центра ответственности, которые либо могут вывести его из заданного бюджетом направления развития, либо сигнализируют о появлении дополнительных возможностей, позволяющих перевести его на более эффективный режим функционирования. При этом всегда необходимо учитывать время, в течение которого действуют причины, порождающие отклонения от бюджета. В противном случае результаты оперативного анализа будут бесполезны, так как возникает новая экономическая ситуация с новыми причинно-следственными взаимосвязями и новыми экономическими последствиями.

Периодичность проведения оперативного анализа зависит от ряда обстоятельств:

- от содержания контролируемых и анализируемых показателей и их взаимосвязи с осуществляемыми процессами;
- от необходимости предвидения отдельных предстоящих изменений в производственных процессах и их экономических последствиях;
- от учета временного фактора, позволяющего провести анализ и выявить причины, выработать и исполнить оперативные решения по своевременному регулированию производственных процессов или показателей бюджетов.

В любом случае критерием при проведении оперативного анализа должен быть принцип покрытия затрат предстоящей выгодой. В первую очередь при этом необходимо осуществить оперативный анализ главных индикаторов появившихся проблем в исполнении бюджетов.

Отклонения можно классифицировать:

- по характеру воздействия на производственную систему: благоприятные и неблагоприятные;
- по структуре: простые и комплексные. У простых отклонений причина и последствия однозначны, комплексные - имеют сложную цепь причинно-следственных связей и нескольких виновников возникновения;
- по связи с деятельностью центра ответственности: зависящие от деятельности центра

(контролируемые) и не зависящие от деятельности центра (неконтролируемые);

- по степени влияния на процесс производства: устранимые и не устранимые;
- по степени персонификации виновников: персонифицированные и обезличенные;

- по степени отражения в учете: учтенные и неучтенные. Существенным недостатком неучтенных отклонений является невозможность во многих случаях установить причины, виновников и обстоятельства их возникновения, что не всегда позволяет эффективно использовать полученные о них данные в управлении;

- по степени важности для управления: существенные и несущественные.

Для обеспечения эффективности контроля и организации управления по отклонениям важно определить *порог существенности*. Чаще всего для этого используют критерий существенности, принятый в финансовой отчетности и равный 5%, т.е. выделяют и анализируют только те показатели, которые превышают данный предел. Несущественные отклонения не рассматриваются до тех пор, пока они не приобретут повторяющегося характера или не повлекут потенциальных осложнений в работе.

Ретроспективный анализ исполнения бюджетов проводится на основе итоговых результатов деятельности центров ответственности за период, установленный бюджетом. Ретроспективный анализ проводится преимущественно по документированным источникам информации на базе бухгалтерской и статистической отчетности. Это позволяет типизировать процедуры анализа. Для повышения эффективности такого анализа широко используются единые методики, включающие разнообразные по форме и содержанию математико-статистические методы. Компьютерная техника позволяет существенно сокращать сроки проведения анализа, более полно учитывать влияние выявленных факторов на результат производственно-хозяйственной деятельности, заменять приближенные или упрощенные расчеты более точными вычислениями, ставить и решать многомерные задачи.

В основе определения целей ретроспективного бюджетного анализа лежит принцип исследования хозяйственной деятельности на основе выполнения бюджетных показателей. С помощью ретроспективного анализа должна быть дана оценка напряженности и обоснованности бюджетных показателей, установлены причины отклонений от бюджетных показателей и проведена оценка деятельности менеджеров структурных подразделений и всего предприятия в целом.

Для анализа обоснованности сформированных бюджетов можно использовать методы оценки напряженности плановых заданий, поскольку последние лежат в основе бюджетного планирования. Обычно для этого используют коэффициентный метод оценки напряженности плана по темпам роста к предыдущему периоду, метод оценки напряженности плана с точки зрения нормативного использования производственных ресурсов, метод оценки статистических критериев качества планирования.

Традиционной задачей ретроспективного анализа является выявление факторов бюджетных отклонений и количественная оценка их влияния. Важно не только выявить сам факт отклонения, но и установить его причины, исследовать прямые и косвенные связи, изучить явные и скрытые зависимости между анализируемыми показателями.

Тема 10 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Под организацией управленческого учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью. Организация управленческого учета является внутренним делом самой организации. Различные формы собственности, масштабов деятельности, различные комбинации факторов внешней и внутренней среды - все это обуславливает необходимость внедрения тех или иных форм бухгалтерского (и финансового, и управленческого) учета.

Ведение управленческого учета, в отличие от ведения финансового, не является обязательным для организации. Система управленческого учета служит лишь интересам эффективного управления, поэтому решение о целесообразности ее внедрения в той или иной форме следует принимать исходя из оценки соотношения затрат и выгод от ее функционирования. Для того чтобы считать систему управленческого учета в организации эффективной, необходимо, чтобы она позволяла облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на организацию и функционирование самой системы.

На построение системы управленческого учета влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма организации (акционерное общество, государственное и муниципальное унитарное предприятие, количество дочерних и зависимых обществ у головной организации и т.д.);
- отраслевая принадлежность и вид деятельности (промышленность, сельское хозяйство, торговля, строительство, посредническая деятельность и т.д.);
- масштабы деятельности организации (объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества организации и т.д.);
- управленческая структура организации и структура бухгалтерии финансового и управленческого учета;
- финансовая стратегия организации;
- материальная база (наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники и т.д.);
- степень развития информационной системы в организации, в том числе управленческого учета;
- уровень квалификации работников, занимающихся управленческим учетом.

10.1 Служба управленческого учета

Ответственность за организацию управленческого учета в организациях несут руководители организаций. В зависимости от объема учетной работы они могут:

- а) учредить службу управленческого учета как структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем;
- б) ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков).

Крупные и средние организации имеют в своей организационной структуре специальные подразделения, задачами которых является осуществление отдельных процедур управленческого учета. Кроме того, в отдельных подразделениях назначаются специальные сотрудники, осуществляющие координацию учетно-управленческой работы как внутри подразделения, так и с вышестоящими уровнями управления.

Служба управленческого учета включает следующие отделы:

Группа планирования составляет главный бюджет, охватывающий основную деятельность организации; бюджеты структурных подразделений организации и другие частные

бюджеты (бюджеты продаж, закупок, производственный и т.п.); операционный бюджет, который детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков; финансовый бюджет, прогнозирующий денежные потоки организации на планируемый период; специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ (социального развития, научно-исследовательских работ и т.п.).

Материальная группа:

- осуществляет выбор поставщиков материальных ресурсов, контроль за поступлением, хранением и использованием этих ресурсов;
- разрабатывает нормы расхода сырья и материалов на осуществление производственной деятельности, нормы запасов сырья и материалов на складах;
- принимает участие в выборе типовых и разработке новых форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и отпуска всех видов сырья и материалов;
- разрабатывает формы отчетов о расходе сырья и материалов;
- осуществляет выбор цен для оприходования и расхода сырья и материалов.

Группа учета затрат труда и его оплаты осуществляет нормирование труда, определяет расценки оплаты труда, ведет учет затрат труда по установленным объектам учета, контролирует использование фонда заработной платы, принимает участие в разработке форм первичных документов, учетных регистров и отчетов по труду и заработной плате.

Производственно-калькуляционная группа определяет перечень центров затрат и центров ответственности, устанавливает статьи затрат по каждому центру затрат, разрабатывает формы учетных регистров и отчетов по затратам и выпуску продукции, осуществляет калькулирование себестоимости продукции по центрам затрат и по организации в целом и контроль за эффективным использованием производственных ресурсов.

Группа учета продажи продукции определяет порядок учета выпуска и продажи продукции, состав покупателей, исчисляет фактические затраты по продаже продукции, себестоимость проданной продукции по ее видам, зонам продажи и т.п., разрабатывает формы отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов продукции, структурным подразделениям, организации в целом.

Аналитическая группа осуществляет анализ эффективности деятельности по каждому центру затрат, структурному подразделению и организации в целом, выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов по всем подразделениям организации и организации в целом, принимает участие в разработке бюджетов организации (совместно с группой планирования).

10.2 Роль бухгалтера-аналитика в управлении организацией

Бухгалтеры, наделенные управленческими функциями, называются *бухгалтерами-аналитиками* (бухгалтерами-менеджерами). Современный бухгалтер-аналитик в равной мере должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования, он должен оказывать помощь менеджерам организации при выполнении ими таких функций, как планирование и бюджетирование, контроль и регулирование, организационная работа, деловые контакты, стимулирование.

Планирование и бюджетирование - предоставление информации по следующим вопросам: организация процесса продаж, т.е. какие товары продавать, на каких рынках и по каким ценам; оценка предложений по капиталовложениям; при составлении смет - подготовка краткосрочных планов, координация разработки краткосрочных планов. При составлении бюджетов бухгалтер-аналитик отвечает за формирование данных о результатах прошедшего периода и прогнозах на будущее, устанавливает процедуру разработки и утверждения бюд-

жетов, следит за соблюдением сроков и стандартов, взаимоувязывает функциональные бюджеты и готовит мастер-бюджет для руководства.

Контроль и регулирование - информирование менеджера о случаях отклонения определенных результатов производства от плановых показателей, т.е. своевременное проведение оперативного анализа производственных результатов организации и определение слабых мест производства. Бухгалтер-аналитик предоставляет высшему руководству компании информацию о ходе деятельности и тех участках, где необходимо их вмешательство.

Организационная работа - участие в формировании рациональной системы учета, способствование повышению уровня эффективности системы управленческого учета.

Деловые контакты - предоставление менеджеру важной информации о деловой активности организации, на основе которой он может сделать выводы об эффективности деятельности, своевременно наметить и реализовать мероприятия по устранению недостатков.

Стимулирование - участие в составлении смет, что побуждает менеджеров организовывать свою работу таким образом, чтобы организация в целом могла достичь поставленных перед ней целей. Анализ, выполняемый в рамках управленческого учета, позволяет выявить тех руководителей, которых следует поощрять или наказывать за выполнение ими планов и бюджетов, т. е. бухгалтер-аналитик способствует реализации системы материального и иного стимулирования деятельности персонала.

Роль бухгалтера-аналитика в организации двойственна: с одной стороны, он является консультантом, с другой - контролером. Например, при организации бюджетирования он оказывает помощь менеджерам подразделений в подготовке бюджетов, и он же контролирует их выполнение, разрабатывая систему мер (в том числе дисциплинарного воздействия на менеджеров) в случае неблагоприятных отклонений. Бухгалтер-аналитик несет ответственность перед руководством за реальность бухгалтерских отчетов подразделений, одновременно он оказывает помощь управляющим центрами ответственности в планировании и подведении итогов их работы. Поэтому он должен сочетать свою независимость и объективность с искренним желанием помочь менеджерам в управлении предприятием.

Благодаря профессиональной деятельности бухгалтера-аналитика на предприятии налаживается обмен информацией и отчетностью между отдельными службами. Своей деятельностью бухгалтер-аналитик создает основу для повышения эффективности управления предприятием.

10.3 Учетная политика для целей управленческого учета

Особенности ведения управленческого учета в конкретной организации должны найти отражение в учетной политике для целей управленческого учета, которая является фундаментальной основой построения учетной системы и представляет совокупность способов ведения управленческого учета и составления внутренней отчетности в организации.

К способам ведения управленческого учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика организации формируется работником, на которого возложена ответственность за организацию и ведение управленческого учета, и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов управленческого учета;
- форма первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;
- формы отчетов центров затрат и центров ответственности;
- перечень центров затрат и центров ответственности;

- методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;
- трансфертные цены;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации управленческого учета.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы управленческого учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

Основные аспекты (элементы) учетной политики условно могут быть сгруппированы в три раздела:

1. Организационный раздел;
2. Технический раздел;
3. Методический раздел.

В *организационном разделе* учетной политики для целей управленческого учета отражаются общие особенности построения учетного процесса в организации. В данном разделе содержится:

- перечень лиц, ответственных за ведение управленческого учета;
- определение организационной структуры, служб, занимающихся управленческим учетом;
- общие понятия и терминология учета;
- перечень центров ответственности организации;
- основы организации системы бюджетирования;
- нормативное обеспечение управленческого учета;
- внутренние стандарты деятельности;
- принципы кодирования информации и т.д.

В *техническом разделе* учетной политики раскрываются приемы, используемые предприятиями для организации учетного процесса, а именно:

- взаимосвязь финансового и управленческого учета (автономная или интегрированная);
- рабочий план счетов, при формировании которого следует учитывать избранную организацией форму взаимосвязи финансового и управленческого учета. Для целей управленческого учета организации могут вводить новые синтетические счета, используя свободные коды счетов. На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным планом счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также их кодовые обозначения;
- форма управленческого учета, под которой понимают перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них;
- структура и формы управленческих отчетов, порядок их предоставления;
- график документооборота;
- система информационного обеспечения управленческого учета и т.д.

Методический раздел учетной политики для целей управленческого учета предполагает определение методических основ системы управленческого учета в организации, т.е. содержит способы учета и оценки объектов учета, оказывающих влияние на показатели внутренней отчетности. В этом разделе раскрывается следующая информация:

- критерии отнесения объектов к внеоборотным и оборотным активам;
- методы оценки активов и обязательств;

- методы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
- способ оценки израсходованных материально-производственных запасов;
- способ группировки и списания затрат;
- способ оценки готовой и отгруженной продукции, незавершенного производства;
- номенклатура калькуляционных статей;
- структура и состав косвенных расходов, способ и база распределения между объектами учета и калькулирования;
- метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- определение варианта сводного учета затрат на производство;
- классификация затрат для целей управленческого учета;
- порядок исчисления трансфертных цен;
- перечень показателей оценки эффективности центров ответственности;
- методика исчисления финансовых результатов и нефинансовых критериев деятельности центров ответственности и т.д.

При формировании учетной политики для целей управленческого учета на конкретном предприятии перечисленные основные элементы в разрезе представленных разделов могут быть дополнены специфическими в зависимости от организационно-технических особенностей, а также от задач, решаемых в системе менеджмента хозяйствующего субъекта.

Таким образом, учетная политика необходима для обеспечения четкой организации управленческого учета и представляет собой единое положение, охватывающее все аспекты управленческого учета, характерные для конкретной организации.

10.4 Системы взаимосвязи счетов финансового и управленческого учета

Различные цели и методы управленческого и финансового учета не исключают необходимости информационной связи между ними и показателями затрат и результатов деятельности, формируемых в их системах. Эта связь осуществляется в двух основных целевых направлениях:

- ◆ для обеспечения единого подхода к измерению и оценке затрат и результатов в прошлом, отраженных в бухгалтерском учете, и в будущем, формируемых в системе управленческого учета;
- ◆ для обеспечения единства в исчислении фактических затрат и результатов деятельности в системах управленческого и финансового учета.

Первое направление реализуется путем соблюдения единой номенклатуры затрат по видам, единых методов определения их величины, применения единых правил стоимостной оценки, обеспечения логической и счетной связи между показателями маржинального дохода и прибыли от реализации продукции, товаров и услуг.

Группировка затрат по местам и центрам формирования также должна осуществляться по единым принципам. Это достигается путем обеспечения возможностей отнесения затрат мест и центров на конкретные, заранее определенные счета производственных расходов в бухгалтерском учете либо включения их в статьи калькуляции по прямому признаку.

Сложнее обстоит дело с решением проблем второго направления.

С обособлением управленческого учета выяснилось, что существующие бухгалтерские счета затрат не могут в полной мере реализовать его идеи и особенности ведения. Нужно было либо отказаться от использования счетов как группировочного признака, либо ввести в системы специальные счета управленческой (производственной) бухгалтерии.

Сторонники отказа от использования в управленческом учете дополнительных счетов считают, что они неоправданно усложняют процесс формирования информации

для управления, их оппоненты утверждают, что без использования счетов никакого системного учета затрат и результатов деятельности быть не может.

Зарубежный опыт формирования и использования систем управленческого учета показывает, что оба этих направления можно сочетать: начинать внедрение управленческого учета с простейших его форм и элементов без использования счетов, а затем постепенно развивать и усложнять систему, вводя в нее специальные счета управленческой бухгалтерии.

План счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Министерства финансов России от 31 октября 2000 г., исходит из того, что учет затрат на производство возможен как внутри единой системы бухгалтерского учета, так и обособленно с использованием самостоятельных счетов управленческого учета. Тем самым допускается возможность существования *однокруговой* (монистической, интегрированной) и *двухкруговой* (дуалистической, автономной) систем учета производственных затрат.

Ориентированный на *однокруговую систему* учет затрат и результатов деятельности исходит из того, что финансовый и управленческий учет используют единую интегрированную систему счетов. Конечный результат деятельности предприятия определяется путем вычитания из выручки от продаж (без НДС и акцизов) издержек производства и сбыта и присоединения к полученному результату разницы в суммах прочих доходов и расходов. При расчете издержек производства и сбыта учитывается изменение остатков незавершенного производства и готовой продукции. Для выявления финансового результата в пределах года в этом случае требуется закрытие всех основных счетов бухгалтерского учета, определение оборотов по ним и конечного сальдо.

Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно к управленческому и финансовому учету. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируется лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого учета. Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет, например 79 «Внутрихозяйственные расчеты». На каждую отчетную дату счет 79 закрывается и сальдо не имеет.

Отражение операций при однокруговой системе представлено в таблице 10.1.

Таблица 10.1 - Взаимосвязь счетов производственной и финансовой бухгалтерии (интегрированная система)

Финансовая бухгалтерия			Содержание хозяйственной операции	Производственная бухгалтерия		
Сумма	Корреспондирующие счета			Д-т	К-т	Сумма
	Д-т	К-т				
1	2	3	4	5	6	7
1500	10	60	1. Оприходованы на склад материалы			
1050	79	10	2. Отпущены материалы			
			2.1) в производство	20	79	700
			2.2) на общепроизводственные нужды	25	79	250
			2.3) на общехозяйственные нужды	26	79	100
				Контроль 700+250+100 = 1050(Ск)		
1000	79	70	3. Начислена заработная плата персоналу организации, всего			
			3.1) основным производственным рабочим	20	79	600

			3.2) общепроизводственному персоналу	25	79	250
			3.3) Общехозяйственному персоналу	26	79	150
					Контроль 600+250+150 = 1000	
300	79	69	4. Начислены платежи на социальное страхование и обеспечение, всего			
			4.1) по основным производственным рабочим	20	79	180
			4.2) по общепроизводственному персоналу	25	79	75
			4.3) по общехозяйственному персоналу	26	79	45
					Контроль 180+75+45 =300	
500	79	02	5. Начислены амортизационные отчисления по основным средствам, всего			
			5.1) по общепроизводственным объектам	25	79	400
			5.2) по общехозяйственным объектам	26	79	100
					Контроль 100+400=500	
x	x	x	6. Списаны общепроизводственные расходы	20	25	975
x	x	x	7. Сдана на склад готовая продукция	43	20	2000
3000	51,62	79	8. Признана выручка от продажи	79	90	3000
x	x	x	9. Списана фактическая производственная себестоимость	90	43	1900
x	x	x	10. Списаны общехозяйственные расходы	90	26	395
455	20	79	11. Списаны остатки незавершенного производства, готовой продукции на конец отчетного периода	79	20	455
100	43	79		79	43	100
705	79	99	12. Списывается результат от продаж	90	79	705

Дальнейшее совершенствование однокруговой системы связано с выделением для каждого элемента затрат *специальных счетов управленческой бухгалтерии*.

В теории управленческого учета предполагается, что эти счета могут быть трех видов:

- предназначенные для учета затрат по элементам;
- ориентированные на учет затрат по местам формирования и центрам ответственности;
- предназначенные для выявления и учета отклонений по видам затрат, местам и центрам их формирования.

В действующем плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предусмотрен вариант, ориентированный на организацию учета затрат по элементам. Для этого в плане счетов оставлены свободными позиции с 30 по 39, из которых пять предназначены для элементов «Материальные затраты», «Затраты на оплату труда», «Отчисления на социальные нужды», «Амортизация», «Прочие затраты», а остальные — для учета результатов производственной деятельности, объемов производства и продаж в разрезе подразделений и организации в целом. Связь между финансовой

и производственной бухгалтерией и обеспечение тождественности их данных рекомендовано осуществлять с помощью счетов-экранов, т.е. отражающих (зеркальных) счетов.

Уже в однокруговой системе для обеспечения взаимосвязи данных бухгалтерского и управленческого учета в разделе III единого плана счетов можно открыть счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». Ученные по вышеуказанным элементам расходы ежемесячно списывают в дебет отражающего счета 37 «Отражение общих затрат». Собранные на этом счете суммы распределяют между калькуляционными счетами и относят в дебет бухгалтерских счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Развитая однокруговая система обеспечивает большую динамичность учета, его приспособляемость к изменяющимся производственным условиям и структурам. Одновременно сохраняется единство системы счетов на предприятии. Однако, несмотря на некоторые преимущества этой системы, обзримость учетных данных, их логическую взаимосвязь, она находит применение лишь на небольших фирмах и предприятиях. Основная причина - в ограниченных возможностях контроля затрат, недопущении разных оценок в управленческом и финансовом учете.

Двухкруговая система учета фактических затрат широко используется на крупных и средних фирмах, где необходимость детализированного, дифференцированного и обособленного от финансовой бухгалтерии управленческого учета ощущается особенно остро.

При двухкруговой системе каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или в общем плане предприятия выделяются обособленные счета для управленческого учета, а все остальные используются в финансовой бухгалтерии. Финансовый и управленческий учет могут вестись независимо друг от друга и иметь разные итоговые данные по затратам и результатам деятельности.

Для согласования данных обоих видов учета при двухкруговой системе используют переходные и зеркальные счета.

Переходные счета предназначены для переноса важной для управленческого учета информации из финансовой бухгалтерии в управленческую и наоборот. Примером могут служить счета:

- «Учет издержек и доходов»;
- «Издержки производства продукции, работ, услуг»;
- «Издержки производства по центрам ответственности»;
- «Расходы отчетного периода»;
- «Перераспределение расходов»;
- «Перераспределение доходов».

На счетах учета издержек и доходов производится перегруппировка расходов и доходов, отражаемых в финансовой бухгалтерии в соответствии с потребностями управленческого учета. В результате получают обобщенную и детализированную информацию о затратах в калькуляционном разрезе или по другим структурным единицам и параметрам, необходимым для управления.

На счетах издержек производства по видам изделий, работ и услуг группируют и детализируют затраты на изготовление или выпуск продукции в разрезе носителей издержек и калькуляционных статей с выделением в необходимых случаях нормативных расходов и отклонении от норм. Аналогичную группировку можно провести и по центрам ответственности.

Счет «Расходы отчетного периода» объединяет главным образом постоянные расходы предприятия, относимые в уменьшение маржинальной прибыли того отчетного периода, в котором они возникли. В большинстве случаев эти затраты распределяют по местам возникновения.

На счетах перераспределения расходов и доходов учитывают данные о переносе всех или части затрат и результатов из системы управленческого учета в финансовую бухгалтерию и обратно. Аналитический учет на этих счетах ведут нарастающими итогами с начала отчетного года, а по его окончании все счета закрывают.

Использование переходных счетов позволяет определить финансовые результаты деятельности предприятия в пределах года в основном по данным управленческого учета без закрытия всех счетов финансовой бухгалтерии. Этим создаются условия для эффективного бизнес-планирования и оптимального налогообложения предприятия.

При двухкруговой системе с зеркальным отображением счетов финансовый и управленческий учет также ведутся изолированно друг от друга. *Зеркальные счета* обеспечивают численное согласование данных этих видов учета и выявление возможных расхождений.

Обычно финансовая бухгалтерия ведет учет расходов в целом по предприятию в разрезе элементов затрат без подразделения по цехам, центрам ответственности и другим аналитическим центрам. Финансовые результаты продаж определяются путем сопоставления общих затрат на производство и сбыт в общей выручки с учетом изменения остатков готовой продукции и полуфабрикатов. Управленческий учет использует эти данные как итоговые, характеризующие конечные результаты. Зеркальное отражение осуществляется путем сопоставления итоговых статей затрат и результатов в управленческом учете с выходными показателями финансового учета.

Вариант ведения управленческого учета с двумя системами счетов представлен в таблице 10.2.

Из приведенной схемы учетных записей в финансовой и производственной бухгалтерии видно, что отражающими в этом случае являются счета элементов издержек и дублирующий счет 90 «Продажи». Кроме того, в плане счетов бухгалтерского (финансового) учета предусматривается обобщающий счет 35 «Расходы по обычной деятельности», а в перечне счетов управленческой бухгалтерии счета 27 «Результаты производственной деятельности» и 43 «Готовая продукция».

Таблица 10.2 - Взаимосвязь счетов производственной и финансовой бухгалтерии (автономная система)

Финансовая бухгалтерия			Содержание хозяйственной операции	Производственная бухгалтерия		
Сумма	Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета		Сумма
	Д-т	К-т		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6	7
8000	30	60	1. Оприходованы на склад материалы	10	30*	8000
			2. Отпущены материалы			
			2.1) в производство	20	10	3000
			2.2) на общепроизводственные нужды	25	10	1800
			2.3) на общехозяйственные нужды	26	10	1200
					Контроль 6000+2000 (Ск)	
6500	31	70	3. Начислена заработная плата персоналу организации, всего			
			3.1) основным производственным рабочим	20	31*	3200
			3.2) общепроизводственному персоналу	25	31*	2000
			3.3) Общехозяйственному персоналу	26	31*	1300

						Контроль 6500
2600	32	69	4. Начислены платежи на социальное страхование и обеспечение, всего			
			4.1) по основным производственным рабочим	20	32*	1100
			4.2) по общепроизводственному персоналу	25	32*	800
			4.3) по общехозяйственному персоналу	26	32*	700
						Контроль 2600
3400	33	02	5. Начислены амортизационные отчисления по основным средствам, всего			
			5.1) по общепроизводственным объектам	25	33*	2150
			5.2) по общехозяйственным объектам	26	33*	1250
						Контроль 3400
1500	34	51	6. Оплачены прочие производственные расходы	26	34*	1500
x	x	x	7. Списаны общепроизводственные расходы	20	25	6750
x	x	x	8. Сдана на склад готовая продукция	43	20	12000
23000	62	90	9. Признана выручка от продажи	90	27	23 000
x	x	x	10. Списана фактическая производственная себестоимость	27	43	10400
x	x	x	11. Списаны общехозяйственные расходы	27	26	5950
5650	39	90	12. Оценены остатки материальных ценностей (материалы, незавершенное производство, готовая продукция) на конец отчетного периода	x	x	x
			13. Закрытие счетов	x	x	x
8000	35	30	13.1) счета материальных затрат			
6500	35	31	13.2) счета затрат на оплату труда			
2600	35	32	13.3) счета отчислений на социальные нужды			
3400	35	33	13.4) счета амортизации			
1500	35	34	13.5) счета прочих затрат			
22000	90	35	14. Закрытие счета расходов по обычной деятельности	x	x	x

После разности сумм по счетам финансового и управленческого учета и подсчета оборотов в итоге и по кредиту счетов 30 - 34 производственной бухгалтерии будут учтены кредитовые обороты затрат по элементам, слагающим их общую величину. В финансовой бухгалтерии они представлены лишь общей суммой. На счете 27 «Результаты производственной деятельности», который рекомендуется вести по цехам, участкам и другим подразделениям основной деятельности, сопоставляется выручка от продаж и фактическая себестоимость проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Если финансовый результат, отраженный на счетах управленческого учета, скорректировать на оцененные остатки материалов, незавершенного производства и готовой продукции, то получим итог, идентичный данным финансовой бухгалтерии.

Дуалистическая система с использованием переходных счетов и систем зеркального отражения в большей степени, чем монистическая, приспособлена для управления предприятием, для отражения затрат по внутризаводским подразделениям и аналитическим центрам, для исчисле-

ния финансовых результатов производства и сбыта внутри года. Она наиболее целесообразна, когда речь идет о необходимости организации производственного управленческого учета на территориально обособленных филиалах фирмы, ее производственных и других подразделениях. При этом при сохранении единства финансового учета и использования его данных для управления компанией обеспечивается индивидуальный учет затрат и результатов деятельности по каждому подразделению для повышения ответственности их управляющих за эффективность работы.

10.5 Внутренняя управленческая отчетность

Отчетность является заключительным этапом любой системы учета, завершающей стадией учетного процесса. Управленческая отчетность - это взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы. Он включает совокупность данных и показателей как по предприятию в целом, так и в разрезе структурных подразделений.

В отличие от бухгалтерской отчетности, ориентированной на внешних пользователей, управленческая отчетность предназначена для руководителей организации и ее подразделений. В соответствии с этим формирование отчетности для менеджеров должно отвечать потребностям управления на каждом уровне руководства организацией. Эти потребности индивидуальны, специфичны и во многом зависят от особенностей организации производства на данном предприятии.

Целью составления управленческих отчетов является удовлетворение потребностей пользователей информации. В связи с этим требования к содержанию, периодичности и порядку представления отчетности для управления должны определять сами менеджеры.

Основными требованиями к составлению управленческой отчетности являются:

- своевременность - информация должна быть представлена к тому времени, когда в ней возникает необходимость;
- достаточность - отчетные данные не должны содержать излишней информации, но быть достаточно полными;
- целесообразность - информация должна учитывать особенности цели управления, для которой она предназначена;
- адресность - отчетные показатели необходимо довести до ответственного пользователя, соблюдая принцип конфиденциальности;
- объективность - следует исключить возможность предвзятости, субъективности информации для управления, ошибок в ее формировании;
- сопоставимость - отчетные данные и показатели должны быть сопоставимы во времени и по подразделениям предприятия;
- экономичность - затраты на получение управленческой отчетности не должны быть больше эффекта от ее использования.

Соблюдение этих требований обеспечивает достаточно оперативный обзор деятельности, за которую несет ответственность руководитель соответствующего уровня, представление ему информации о фактической эффективности ранее принятых решений, возможность определения возникающих проблем и просчетов в руководстве, выбор оптимальных вариантов их решения или предотвращения. Для высшего управленческого персонала отчетность служит основанием для принятия стратегических решений по развитию организации и повышению эффективности ее деятельности..

Частота представления периодических отчетов зависит от времени, за которое содержащаяся в них информация устаревает, т.е. перестает быть актуальной и полезной для оперативных управленческих решений. Какая-то информация должна сообщаться в момент возникновения - немедленно, ежечасно, ежесменно или ежесуточно. Другие данные управлен-

ческого учета и показатели отчетности достаточно представлять пользователю раз в неделю, месяц и даже реже. Одни и те же сведения для менеджеров низшего и среднего звена могут предоставляться детально и ежедневно, а для дирекции предприятия в обобщенном виде и еженедельно или раз в месяц.

Часть учетной информации для управления может и должна поступать пользователям в режиме реального времени при каждом ее изменении.

Важное значение имеет способ представления учетной управленческой информации, включая средства вывода и формат данных, методы их доставки, сопровождающие сведения пояснения. Традиционный метод представления информации в виде таблиц с набором цифр размещенных на бумажном носителе, дополняется их демонстрацией на дисплее построением графиков и диаграмм, использованием цветовых решений.

Главными требованиями к формату и содержанию управленческой отчетности являются доступность для восприятия, степень детализации информации, порядок оформления отчетов, необходимость стандартизации. Отчет должен быть достаточно простым, понятным, лаконичным, не допускающим неоднозначного толкования. Названия форм отчетности и ее разделов необходимо сформулировать так, чтобы исполнителю и пользователю было ясно их назначение и особенности. Содержание каждого раздела должно отвечать информационным потребностям предполагаемого потребителя отчетности.

Степень частоты и детальности отчетов во многом зависит от уровня менеджмента.

Виды управленческой отчетности

В теории и в практике управленческого учета различают комплексные отчеты, отчетность по итоговым показателям (ключевым позициям) и аналитические отчеты.

Комплексные отчеты для управления характеризуют деятельность всего предприятия, его дочерних подразделений и филиалов. Они представляются с установленной заранее периодичностью (по итогам работы за неделю, за две недели или месяц). В комплексных отчетах отражаются затраты и результаты деятельности предприятия в целом и ее отдельных сегментов, структура доходов и расходов, величина дебиторской и кредиторской задолженности, сумма резервов на покрытие долгов дебиторов, безнадежных к взысканию, запасы и оценка резервов под их обесценение, движение денежных средств и прогноз предстоящих расходов и денежных поступлений.

Отчеты по ключевым позициям могут представляться в любой момент времени. В них отражаются наиболее существенная для текущего функционирования хозяйственной организации информация о количестве полученных заказов, степени их выполнения, величине рекламаций и брака, объемах производства и продаж, об использовании материальных и трудовых ресурсов, величине долговых требований обязательств, депозитов и т.п.

Аналитические отчеты составляют по запросу руководителей соответствующего уровня. В них, например, могут быть приведены данные и указаны причины существенного роста производственных запасов, увеличения количества сверхурочных часов работы, падения или увеличения объемов продаж, выбытия или пополнения производственного оборудования и других основных средств, замораживания оборотных средств, снижения рентабельности, изменения удельного веса организации на соответствующем рынке и т.п.

Аналитические отчеты в большинстве случаев составляются с учетом рыночной ситуации и отражают взаимосвязь внешних и внутренних факторов развития организации. Они призваны раскрыть благоприятные возможности и резервы улучшения деятельности предприятия, указать на существующие риски и опасности снижения эффективности хозяйствования.

Таким образом, темы, формат, содержание и сроки представления отчетов в управленческом учете произвольны и ограничений не имеют.