Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России

М. А. Вахрушина

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ - 1

Методическое пособие
по Программе
подготовки и аттестации
профессиональных бухгалтеров

Москва

2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение ... 3
Тема 1. Основы бухгалтерского управленческого учета ... 5
1.1. Управленческий учет как элемент информационной системы организации. ... 5
1.2. Объекты, методы, принципы и организационная модель управленческого учета предприятия ... 13
1.3. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет ... 18
Контрольные вопросы и задания ... 19
Тема 2. Затраты: назначение, поведение, учет и классификация ... 20
2.1. Затраты как важнейший объект управленческого учета ... 20
2.1.1. Понятие затрат, их классификация ... 20
2.2. Классификация затрат ... 20
2.2.1. Классификация затрат для принятия решений и планирования ... 24
2.2.2. Классификации затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности ... 30
2.3. Формирование рабочего плана счетов ... 30
2.4. Распределение затрат ... 31
Контрольные вопросы и задания ... 35
Тема 3. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции ... 36
Попроцессный метод ... 38
Попередельный метод ... 39
Позаказный метод ... 42
Учет затрат по функциям (АВС-метод) ... 46
Калькулирование полной и производственной себестоимости ... 47
Калькулирование себестоимости по переменным затратам. Система «директ-костинг» ... 54
Калькулирование фактической себестоимости ... 60
Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции ... 62
Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат ... 66
Контрольные вопросы и задания ... 76
Тема 4. Учетная политика организации для целей управленческого учета ... 77
4.1. Законодательные основы бухгалтерского управленческого учета ... 77
Контрольные вопросы и задания ... 84
Тема 5. Основы планирования и бюджетирования ... 85
Сущность планирования и бюджетирования и понятие бюджета. Назначение и функции бюджетирования ... 85
Анализ и контроль исполнения бюджета. Проведение факторного анализа отклонений ... 97
Контрольные вопросы и задания: ... 103
Тема 6. Принятие краткосрочных управленческих решений ... 104
Анализ зависимости «затраты - объем производства – прибыль» ... 105
Принятие решений по ценообразованию ... 113
Тема 7. Сегментарная отчетность организации ... 115
7.1. Сущность, значение и принципы построения сегментарной отчетности ... 115
7.2.Классификация внутренней отчетности ... 128
Анализ и оценка деятельности центров ответственности на основе сегментарной отчетности ... 130
Трансфертная цена: ее виды, принципы формирования, влияние на построение внутренней отчетности организации ... 136
Контрольные вопросы и задания ... 140
Терминологический словарь ... 141
Список литературы ... 147

Введение

(назад в Оглавление)

Эффективное управление бизнес-процессами организации все более зависит от уровня информационного обеспечения ее отдельных подразделений и служб. Российским организациям необходима таким образом поставленная учетно-информационная система, чтобы содержащаяся в ней информация была пригодна для оперативного управления и анализа.

В первую очередь это относится к организациям, имеющим сложную производственную структуру. Они остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения.

Наряду с этим на практике во многих случаях принимаемые руководством решения по развитию и организации производства до сих пор не обосновываются соответствующими расчетами и, как правило, носят интуитивный характер.

Информация, необходимая для оперативного управления предприятием, может содержаться *в системе управленческого учета* – одного из наиболее перспективных направлений учетной практики.

Специально созданные подразделения управленческого учета (управленческая бухгалтерия, отдел управленческого учета (контроллинга) и т.п.) в настоящее время, как правило, существуют лишь в банковском секторе, на крупных предприятиях, в холдингах. Они непременно функционируют в организациях с иностранным участием. В остальных случаях вопросами, являющимися прерогативой управленческого учета, обычно занимаются отдельные подразделения предприятия (при составлении оперативной отчетности, анализе экономической деятельности и т.д.), однако эта информация разбросана между различными службами и весьма затруднительно (подчас даже неосуществимо) ее своевременное и комплексное использование. Анализ экономической деятельности если и проводится, то с серьезным опозданием, когда основные финансовые показатели предприятия уже сформированы и возможность повлиять на них упущена; эффективность работы отдельных подразделений анализируется не всегда.

Далеко не все организации осуществляют налоговое планирование. Вместе с тем продуманный подход к калькулированию, лежащему в основе управленческого учета, в ряде случаев способен облегчить налоговое бремя организации.

В то время как в зарубежных странах управленческий учет как самостоятельная учетно-аналитическая система появился в начале 20-го века, Россия обратилась к понятию «управленческий учет» лишь в середине 90-х годов прошлого столетия. С тех пор в нашей стране предпринят ряд усилий, направленных на внедрение управленческого учета в практику российских организаций.

1998 год следует считать начальным этапом формирования управленческого учета в России – в этом году был принят к реализации Проект ТАСИС «Реформа бухгалтерского учета II». Основной целью Проекта являлось оказание содействия в осуществлении реформы бухгалтерского учета и отчетности. Позднее решаемые в ходе реализации проекта задачи были

зафиксированы в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной Министерством финансов Российской Федерации 1 июля 2004 г. В 2007 году данный Проект завершился.

Развитие и внедрение управленческого учета в нашей стране, кроме того, являлось следствием деятельности фонда по развитию стандартов бухгалтерского учета в России – FIAR (Foundation International for Accounting in Russia), а также международных организаций IMA (Institute of Management Accountants) и CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), данный процесс продолжается и в настоящее время.

В 2002 году был создан Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли РФ. Основной целью совета являлось объединение отдельных элементов управленческого учета, применяемых в организациях, в единую структуру, ориентированную на достижение определенного результата. Для достижения поставленной цели Экспертно-консультативным советом были поставлены следующие задачи:

- расширение круга предприятий, использующих в своей деятельности лучшие механизмы управленческого учета для принятия управленческих решений;
- стимулирование применения лучшего опыта зарубежных стран по развитию систем финансового менеджмента и управленческого учета в российских условиях;
- разработка базовых методологических рекомендаций по вопросам организации и ведения управленческого учета на предприятиях с учетом российского и зарубежного опыта;
- разъяснение управленческому звену, собственникам организаций важности ведения управленческого учета;
- ускорение процесса формирования профессионального сообщества, оказание поддержки процессам объединения профессионалов в области управленческого учета.

Утверждение первого и второго блока методических рекомендаций по ведению управленческого учета пришлось на 2003 – 2005 гг.

С 2006 года предполагалось начать следующий этап - разработку третьего блока методических рекомендаций по ведению управленческого учета, но, к сожалению, эта задача решена так и не была.

Труды многих российских ученых были посвящены проблемам, связанным с постановкой управленческого учета в коммерческих организациях – В.Б.Ивашкевича, Т.П.Карповой, В.Э.Керимова, Е.Б.Козина, Т.А.Козиной, О.Е.Николаевой, В.Д.Новодворского, С.А.Рассказовой-Николаевой, В.Ф. Палия, Я.В.Соколова, В.И.Ткача, М.В.Ткача, А.Д.Шеремета, Т.В.Шишковой. Систематизация и обобщение представленных в научных публикациях мнений позволили разделить их на четыре группы.

Первая группа ученых считала, что управленческий учет представляет собой современную интерпретацию производственного учета, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета. Отрицание управленческого учета как самостоятельной учетной подсистемы некоторыми современными авторам было обусловлено отсутствием официального

определения и признания понятия управленческого учета в законодательных и нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации. Необходимо отметить, что подобная ситуация сохраняется по сей день. В Законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» закреплено лишь определение понятия бухгалтерский учет, в Налоговом Кодексе (ч. 2, ст. 313) – понятия налоговый учет.

Вторая группа специалистов определяла управленческий учет как производственный учет (ретроспективный и перспективный).

Ученые третьей группы предлагали считать управленческий учет частью системы управления организацией, а потому помимо бухгалтерского, по их мнению, он должен включать в себя вопросы анализа, нормирования, планирования, прогнозирования и т.п.

К четвертой группе можно отнести специалистов, определявших управленческий и бухгалтерский учет как две самостоятельные информационные системы.

Консенсус в вопросе о необходимости выделения управленческого учета из ранее единой и неделимой системы бухгалтерского учета был достигнут лишь к 2005 году, что ознаменовало его признание научной общественностью и практиками в России.

В настоящее время совершенствование и укрепление бухгалтерской профессии в нашей стране происходит в соответствии с Планом развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности на 2012 - 2015 гг., утвержденным Приказом Минфина России от 30.11.2011 N 440. Цель реформирования состоит в приведении национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики. Достижение данной цели будет означать возможность формирования системы информации для эффективного управления в том числе и внутри организации. Одной из задач реформы является оказание методической помощи предприятиям в понимании содержания и необходимости внедрении системы управленческого учета. Этому в определенной степени может способствовать знакомство с данным учебным пособием. Для лучшего усвоения материала в конце каждой темы приведены контрольные задания и тесты для самопроверки, а в конце книги — терминологический словарь и ответы на тесты.

Автор благодарит «КонсультантПлюс» за информационно-правовую поддержку.

Тема 1. Основы бухгалтерского управленческого учетаОшибка! Закладка не определена.

1.1. Управленческий учет как элемент информационной системы организации.

(назад в Оглавление)

В условиях конкурентной внешней среды высока ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения. Для выработки эффективных и оперативных решений управляющим необходима достоверная

информация о производственном, финансовом положении предприятия, а также о сумме платежей, подлежащих уплате в бюджет.

В результате ранее единая система бухгалтерского учета сегодня разделена три вида учета – бухгалтерский (финансовый), управленческий и налоговый.

Прерогативой *финансового учета* является обеспечение необходимой информацией внешних пользователей - владельцев акций и кредиторов (настоящих и потенциальных), поставщиков, покупателей, представителей налоговых служб и внебюджетных фондов, служащих предприятия.

Важно! ***Главная цель управленческого учета – обеспечение руководства компании максимально полной информацией, раскрывающей сведения о прошлых и будущих фактах производственной деятельности, необходимой для организации эффективной работы компании и ее структурных подразделений. Управленческий учет призван представить собственникам (акционерам) компании реальную картину бизнеса, позволяющую наилучшим образом контролировать финансовые потоки предприятия, оптимизировать расходную часть, выявлять и расшивать «узкие» места.***

Для выполнения поставленной цели в процессе осуществления управленческого учета необходимо решать следующие задачи:

1) формировать достоверную и полную информацию о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности, доводить эту информацию до сведения руководства организации путем составления внутренней управленческой отчетности;

2) осуществлять бюджетирование деятельности организации и ее центров ответственности, контролировать экономическую эффективность деятельности путем проведения план-фактного анализа; анализировать отклонения от запланированных результатов и выявлять причины их возникновения;

3) исчислять показатели себестоимости продукции (работ, услуг), анализировать отклонения от установленных норм, стандартов, смет;

5) обеспечить контроль за наличием и эффективным движением активов, материальных, денежных и трудовых ресурсов;

6) выявлять резервы повышения эффективности деятельности предприятия;

7) формировать информационную базу для принятия тактических и стратегических управленческих решений.

Как следует из вышеизложенного, важной задачей управленческого учета является составление отчетов для собственников предприятия (организации), где проводится учет, и его управляющих (менеджеров), т.е. для внутренних пользователей бухгалтерской информации. Эти отчеты должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства. Содержание отчетов может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности администратора, для которого они предназначены, например: анализ себестоимости изделия — с целью определения себестоимости продукции; сметы — для планирования будущих операций; текущие оперативные отчеты производственного участка— для оценки результатов его

работы; отчеты о понесенных затратах — для принятия краткосрочных решений; анализ сметы капитальных вложений — для целей долгосрочного планирования и т.д. Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации можно отнести, например, продажные цены, затраты на производство, спрос, конкурентоспособность, рентабельность товаров, выпускаемых их предприятием.

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление бухгалтерской деятельности. Статьей 313 главы 25 НК РФ цель налогового учета определена как «формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций» [4]. При осуществлении этого вида учета организация должна руководствоваться специально разработанной учетной политикой для целей налогообложения и использовать аналитические регистры (в ряде случаев отличные от регистров финансового учета). Несмотря на то, что первичная база всех трех видов учета (финансового, управленческого и налогового) должна быть одинакова, каждый факт хозяйственной деятельности классифицируется и отражается ими по-своему, в соответствии с требованиями данного вида учета. Это совершенно разные направления бухгалтерской деятельности, отличающиеся собственными целями, задачами и конечными информационными результатами, что подтверждается данными таблицы 1.1.

Таблица 1.1

Сравнение финансового, управленческого и налогового видов учета

Область сравнения	**Финансовый учет**	**Управленческий учет**	**Налоговый учет**
Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно	Ведение учета необязательно	Ведение учета обязательно
Цель ведения учета	Составление финансовых документов для внешних пользователей	Информационное обеспечение внутрифирменного управления	Контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов
Правила ведения учета	Основан на общепринятых принципах	Учетные принципы формируются организацией самостоятельно исходя из целей и задач внутрифирменного управления	Основной принцип учета – обеспечение непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности, влекущих за собой изменение размера налоговой базы
Пользователи информации	Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации	Различные уровни внутрифирменного управления	Внешние и внутренние пользователи

Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета	Учетная политика для целей ведения финансового учета	Учетная политика для целей ведения управленческого учета	Учетная политика для целей ведения налогового учета
Принцип группировки расходов	По экономическим элементам	По статьям калькуляции	По экономическим элементам
Основной объект учета и отчетности	Организация как юридическое лицо	Структурные подразделения организации	Организация как юридическое лицо
Периодичность представления отчетности	Устанавливается законодательными нормативными актами	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и экономичности	По мере окончания налогового периода
Необходимость использования метода двойной записи	Использование обязательно	Использование возможно, но не обязательно	Использование не предусмотрено

Управленческий учет *можно определить как самостоятельное направление учетно-аналитической деятельности организации, обеспечивающее информационную поддержку системы тактического и стратегического управления ею*. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет, наряду с финансовым и налоговым видами учета, является важным элементом системы управления ею.

Предметом бухгалтерского управленческого учета являются бюджетирование, учет, анализ, контроль и мотивация деятельности сегментов бизнеса (центров ответственности), направленные на соизмерение доходов с расходами по отдельным сегментам и оптимизацию этого соотношения с целью повышения конкурентоспособности организации в целом.

В управленческом учете под *центром ответственности* понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса, — показатель, определяемый для данного подразделения руководством[1].

[1] Не следует отождествлять центр ответственности с центром возникновения затрат. Так, работающая швейная машина — место возникновения затрат; цех, где она расположена, — центр ответственности.

Независимо от размеров структурного подразделения в управленческом учете выделяют *четыре типа центров ответственности*:

- центры затрат;
- центры доходов;

- центры прибыли;
- центры инвестиций.

В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности.

Рассмотрение вопроса начнем с **центра затрат**. Его руководитель обладает наименьшими управленческими полномочиями и поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять их либо невозможно, либо не нужно.

Другими словами, центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования.

Определение центра ответственности как центра затрат не всегда означает, что его менеджер несет ответственность только за управление затратами. Например, начальник отдела снабжения также ответствен за оценку и выбор поставщиков, качество поставляемых материалов и т.д.

Центр затрат может быть как достаточно большим (завод или администрация крупной фирмы), так и малым (рабочее место). Следовательно, крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации центров затрат от предприятия к предприятию различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности. Как правило, чем больше размер центра затрат, тем выше степень ответственности.

Иногда требуется укрупнение центров ответственности, и тогда несколько рабочих мест можно объединить в цех (отдел), также представляющий собой центр затрат.

Формирование центров затрат следует осуществлять на основе изучения и анализа организационных и технологических особенностей предприятия. Как правило, предприятия с централизованной организационной структурой управления представлены несколькими центрами затрат.

В качестве примера в таблице 1.2 представлены статьи, за которые отвечают руководители центров затрат в издательствах.

Таблица 1.2

Центр затрат издательства	**Статья, контролируемая руководителем центра затрат**
Редакции	- заработная плата сотрудников редакций; - амортизация основных средств, используемых редакциями; - стоимость канцтоваров и других материалов, использованных редакциями; - командировочные расходы сотрудников редакций; - оплата информационных услуг
Отделы допечатной подготовки	- заработная плата сотрудников отделов; - амортизация основных средств, используемых отделами; - стоимость канцтоваров и другие материалов, использованных в отделах
Отделы верстки	- заработная плата сотрудников отделов; - амортизация основных средств, используемых отделами; - стоимость канцтоваров и других материалов, использованных отделами; - оплата услуг сторонних дизайнеров
Административные отделы	- заработная плата сотрудников отделов; - амортизация основных средств, используемых отделами; - стоимость канцтоваров и других материалов, использованных отделами

Центр прибыли — это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому управленческий учет должен предоставить информацию о стоимости издержек на входе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе. Прибыль центра ответственности в системе управленческого учета может рассчитываться по-разному. Иногда в расчетах участвуют лишь прямые затраты, в других случаях включаются полностью или частично также косвенные издержки.

Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров прибыли, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль — показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

В таблице 1.3, приведенной ниже, для примера представлены показатели, контролируемые менеджерами центров прибыли издательств.

Таблица 1.3

Система показателей, контролируемых менеджерами центров прибыли издательства

Центр прибыли издательства	**Показатели, контролируемые руководителем центра прибыли**
Отделы распространения и подписки	- выручка от продажи изданий; - заработная плата сотрудников отделов; - амортизация основных средств, используемых отделами; - транспортные расходы; - расходы на почтовую пересылку; - расходы по обслуживанию покупателей; - расходы на рекламу изданий и их продвижение; - стоимость канцтоваров и других материалов, использованных отделами; - оплата услуг связи
Отделы рекламы	- выручка от предоставления услуг по рекламе; - заработная плата сотрудников отделов; - амортизация основных средств, используемых отделами; - стоимость канцтоваров и других материалов, использованных отделами; - оплата представительских расходов; - оплата услуг связи

Принимая прибыль за основной оценочный показатель, руководствуются следующими правилами:

- рост прибыли подразделения не должен вести к снижению прибыли всей фирмы;
- прибыль каждого подразделения должна быть сформирована объективно, независимо от размеров прибыли всей компании;
- результаты деятельности одного менеджера не должны зависеть от решений других менеджеров.

Менеджеры центров прибыли могут нести ответственность за достижение определенных нефинансовых результатов, таких, как доля завоеванного рынка, уровень удовлетворенности потребителя и др.

При всех своих преимуществах центры прибыли не заинтересованы в рачительном использовании выделенных им инвестиций. Этого недостатка лишены **центры инвестиций** — сегменты предприятия, чьи менеджеры не только контролируют расходы и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств.

Руководители центров инвестиций, в сравнении со всеми вышеназванными центрами ответственности, обладают наибольшими полномочиями в руководстве и, следовательно, несут наивысшую ответственность за принимаемые решения. В частности, им делегировано право принимать собственные инвестиционные решения, т.е. распределять выделенные администрацией предприятия средства по отдельным проектам.

Рассмотренная классификация центров ответственности иллюстрируется рис.1.1

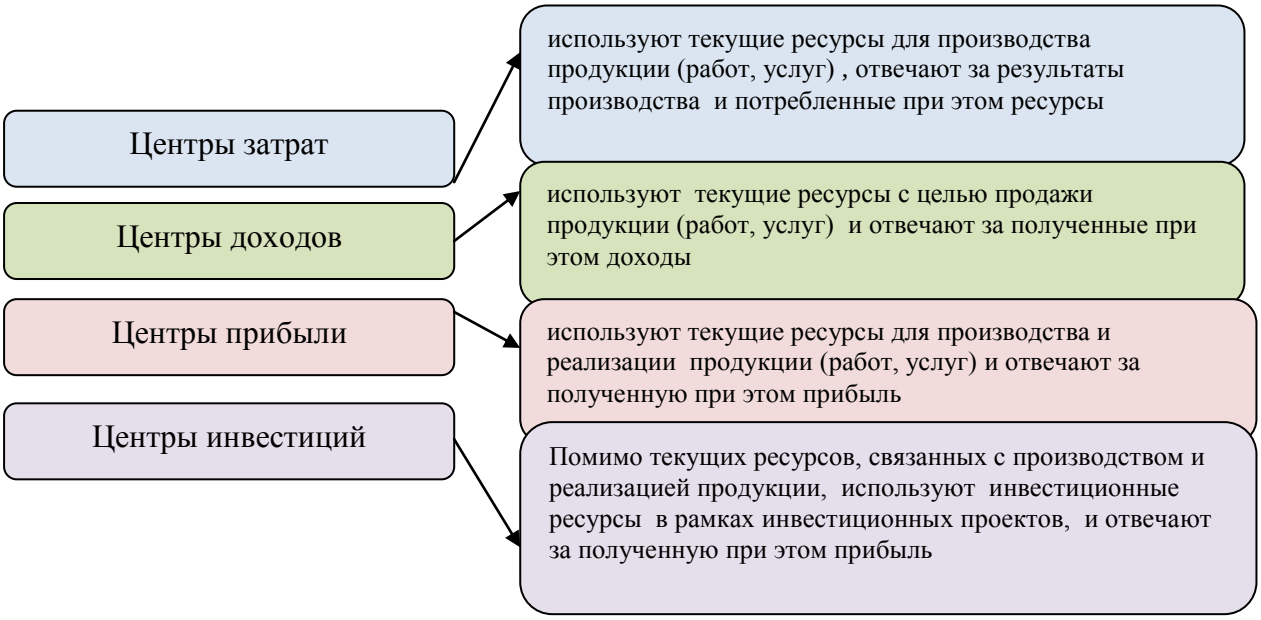


Рис.1.1. Классификация центров ответственности по степени полномочий и ответственности руководителей

Для иллюстрации рассмотренной выше классификации центров ответственности можно воспользоваться формулой расчета рентабельности активов (РА), широко используемой в экономическом анализе:

$$РА = P / A = (N – S) / A,$$

где РА — рентабельность активов сегмента бизнеса;
N — доходы (выручка) сегмента бизнеса за анализируемый период;
P — прибыль сегмента бизнеса за анализируемый период;
S — расходы сегмента бизнеса за анализируемый период ;
A — средняя стоимость активов сегмента, рассчитанная за анализируемый период.

Степень ответственности руководителей сегментов бизнеса за отдельные составляющие этой зависимости представлена в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Степень влияния руководителей сегментов бизнеса на параметры производственной деятельности

Вид центра ответственности (ЦО)	Показатель, контролируемый руководителем ЦО и составляющий основу его мотивации
Центр затрат	S
Центр доходов	N
Центр прибыли	P = N - S
Центр инвестиций	PA = P/A = (N – S)/A

Видно, что сегменты расположены в последовательности возрастания степени ответственности руководителя за результаты хозяйствования, что в свою очередь, предполагает делегирование им большей самостоятельности в принятии управленческих решений.

(назад в Оглавление)

1.2. Объекты, методы, принципы и организационная модель управленческого учета предприятия

Объектами бухгалтерского управленческого учета являются доходы, расходы и результаты сегментов бизнеса (центров ответственности). При этом под сегментом бизнеса понимается какая-либо его часть, выделенная по соответствующим признакам.

Хозяйственные операции, выходящие за рамки обычной операционной деятельности организации и носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные и лизинговые операции, инвестиции в дочерние и зависимые общества и т. п.), не являются предметом управленческого учета.

Совокупность различных приемов и способов, посредством которых объекты управленческого учета отражаются в информационной системе предприятия, называют **методом** 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 (см. табл. 1.4). Например, оценка имущества в системе управленческого учета может осуществляться по инвестиционной, рыночной, страховой, балансовой и ликвидационной стоимости. Выбор того или иного метода оценки в системе управленческого учета зависит от задач, стоящих перед менеджером.

Таблица 1.4

Реализация элементов метода бухгалтерского учета в подсистемах финансового и управленческого учета

Элемент метода	Финансовый учет	Управленческий учет
Документация	Перечень реквизитов первичных документов устанавливается законодательно	Перечень реквизитов устанавливается в зависимости от целей управления
Оценка	Осуществляется в национальной денежной единице с использованием методов, определенных законодательно	Помимо методов оценки, определенных законодательно, возможно использование альтернативных подходов. При этом применяются не только денежные, но и другие единицы измерения (натуральные, условно-натуральные и т.д.)

Калькуляция	Возможно калькулирование полной или производственной себестоимости в соответствии с учетной политикой организации для целей ведения финансового учета	Исходя из потребностей управления могут использоваться различные методики калькулирования себестоимости (в том числе по переменным расходам)
Счета и двойная запись	Обязательны	Возможны
Балансовое обобщение и отчетность	Регламентируется нормативными актами (ПБУ 4/99)	Периодичность составления определяется принципом экономичности; возможно составление прогнозных балансов

Кроме методов бухгалтерского учета управленческий учет использует совокупность методов статистики, экономического анализа, а также экономико-математические методы. В условиях антикризисного управления производственно-хозяйственной деятельностью организаций особую актуальность приобретает один из ведущих разделов комплексного экономического анализа — параметрический анализ.

С развитием информационных технологий все более востребованными становятся разнообразные интеллектуальные системы, позволяющие, например, анализировать результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, оценивать ее финансовое состояние, осуществлять экспертизу инвестиционных проектов, управлять бизнес-процессами (закупок, реализации и т.д.), моделировать их. Существующие в этой области научные разработки также должны найти широкое практическое применение в управленческом учете.

Развитие информационных технологий позволяет и при осуществлении управленческого учета пользоваться результатами исследований в области построения имитационных моделей, способных решать слабоструктурируемые задачи. Имитационное моделирование предоставляет возможность экспериментировать с производственно-финансовыми процессами (существующими или предполагаемыми) в тех случаях, когда делать это на реальном объекте либо невозможно, либо нецелесообразно. В процессе построения имитационной модели могут использоваться регрессионный и корреляционный виды анализа. Имеющиеся в этой области научные результаты будут востребованы управленческим учетом.

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

Принцип (от лат. principium — основа, начало) — это основное, исходное положение какой-либо теории, учения[1]. П**ринципы управленческого учета** предопределены его целью - обеспечить информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных, в конечном итоге, на максимизацию прибыли организации при условии сохранения ее капитала. Основные принципы управленческого учета и их содержание представлены в табл. 1.5.

Таблица 1.5

Принципы управленческого учета

Название принципа	Содержание принципа
Оперативность представления информации	Предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности
Конфиденциальность представляемой информации	Предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии
Полезность представляемой информации	Предполагает применение методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач
Гибкость системы управленческого учета	Означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации
Прогнозность системы управленческого учета	Означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и расходов
Экономичность представляемой информации	Состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления
Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей	Предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации
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
Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности	Предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности

Базисом управленческого учета является производственный учет.

Производственный учет призван следить за издержками производства, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, а также выявлять возможные резервы экономии. Он должен четко и детально отражать все процессы, связанные с производством и реализацией продукции на предприятии. Основными разделами современного производственного учета являются:

- учет издержек по видам;
- учет издержек по местам их возникновения;
- учет издержек по носителям.

Учет издержек по видам предполагает группировку затрат по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции. Он представляет информацию о том, какие группы издержек возникли на предприятии в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) в отчетном периоде.

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. У*чет издержек по носителям* предполагает определение всех издержек, связанных с производством единицы какой-либо конкретной продукции или с выполнением определенного заказа.

Таким образом, только в рамках производственного учета удается рассчитать себестоимость единицы продукции, приходящуюся на нее прибыль и уровень рентабельности.

Особого внимания заслуживают требования, предъявляемые к **информации управленческого учета.** В отличие от информации, генерируемой системой финансового учета, 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;
- *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;

- *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 вышеназванным 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;
- *полезность*. Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия;
- *достаточная экономичность*. Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.



Рис.1.2. Взаимосвязь организационных процедур управленческого учета

Как правило, информация управленческого учета носит конфиденциальный характер и требует защиты.

Вышеизложенное должно учитываться при организации управленческого учета на предприятии. Под «организацией» принято понимать совокупность процессов или действий, ведущих к образованию и совершенствованию взаимодействий между частями целого. Модель этого процесса представлена на рис.1.2.

Содержание процедур, представленных на рисунке, будет рассмотрено в последующих темах учебного пособия.

1.3. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет

(назад в Оглавление)

Бухгалтеры, наделенные управленческими функциями, называются *бухгалтерами-аналитиками* (бухгалтерами-менеджерами).

В организационной структуре любого предприятия между его отдельными подразделениями возможны линейные и нелинейные (штабные) производственные отношения. Линейные отношения предполагают дачу указаний подчиненным лицам. Например, начальники цехов подчинены руководителю производства, что свидетельствует о наличии линейных отношений. Главный бухгалтер-аналитик отвечает за работу всей бухгалтерской службы, следовательно, здесь также присутствуют линейные отношения.

Нелинейные (штабные) производственные отношения возникают тогда, когда один отдел предоставляет услуги другим отделам (например, отделы кадров, снабжения, проектирования, финансового обеспечения). В этом смысле функции бухгалтера-аналитика также носят штабной характер, так как подчиненная ему бухгалтерская служба консультирует, обслуживает и координирует остальные подразделения предприятия.

Остановимся подробнее на функциях бухгалтера-аналитика. Как известно, управление складывается из планирования, контроля и стимулирования.

Планирование. Этому предшествует формирование итогов за отчетный период, их обобщение и анализ. Сформулированные выводы используются в дальнейшем планировании и прогнозировании.

На стадии планирования бухгалтер-аналитик участвует в разработке частных бюджетов предприятия (подробнее см. тему 5), которые затем сводятся им в общий (генеральный) бюджет, представляемый на утверждение руководству. При разработке производственного бюджета благодаря деятельности бухгалтера-аналитика обеспечивается сопряженность в работе отдельных цехов, участков и бригад, предотвращается появление так называемых узких мест в производственном процессе. Он участвует в обсуждении производственной программы предприятия, в оценке инвестиционных предложений, выявляет наиболее рентабельные виды продукции, рекомендует

потенциальные рынки сбыта и оптимальные цены. Современный бухгалтер-аналитик в равной мере должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования.

Контроль. Данный процесс также невозможен без участия бухгалтера-аналитика. По окончании отчетного периода он составляет отчеты об исполнении бюджета (плана) каждым центром ответственности, в которых приводится сравнительный анализ запланированных и достигнутых результатов. При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями, определяются причины этого, чтобы в дальнейшей работе исключить их влияние. Отчеты, подготовленные бухгалтером-аналитиком, с одной стороны, позволяют объективно оценить деятельность руководителей центров ответственности, а с другой — информируют менеджеров и руководство о том, на каких участках не удалось достичь плановых показателей. Таким образом, бухгалтер-аналитик осуществляет в организации управленческий контроль.

Стимулирование. Бюджеты и отчеты об их исполнении, подготовленные бухгалтером-аналитиком, стимулируют деятельность персонала предприятия, ведь бюджеты содержат плановые показатели, которые должны быть достигнуты.

Благодаря профессиональной деятельности бухгалтера-аналитика на предприятии налаживается обмен информацией и отчетностью между отдельными службами. С его помощью менеджеры знакомятся с разработанными для них планами, уясняют стоящие перед ними задачи.

Своей деятельностью бухгалтер-аналитик создает основу для повышения эффективности управления организацией. Порой он сравнивается со штурманом корабля, прокладывающего курс и информирующего капитана о том, насколько успешно он реализуется. Штурман оказывает помощь капитану, но право командования остается за последним.

Таким образом, бухгалтер-аналитик, во-первых, несет ответственность перед руководством за реальность бухгалтерских отчетов подразделений, во-вторых, оказывает помощь менеджерам всех уровней управления в планировании и подведении итогов их работы. Поэтому он должен сочетать свою независимость и объективность с искренним желанием помочь менеджерам в управлении предприятием.

(назад в Оглавление)

Контрольные вопросы и задания

1. Что является предметом и методом управленческого учета?
2. Назовите основные задачи управленческого учета.
3. Какова связь управленческого учета с производственным, финансовым и налоговым видами учета?
4. Раскройте содержание основных принципов ведения управленческого учета.
5. Какие требования предъявляются к информации управленческого учета?
6. Какова связь управленческого учета с менеджментом организации?

Тема 2. Затраты: назначение, поведение, учет и классификация

2.1. Затраты как важнейший объект управленческого учета

2.1.1. Понятие затрат, их классификация

(назад в Оглавление)

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг), выраженные в денежной форме, называют *издержками производства*. Предметом управленческого учета среди прочего являются текущие издержки организации. Говоря языком финансового учета, это расходы по обычным видам деятельности.

В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин *«затраты на производство»*. Информация о затратах организация представлена в балансе организации (как бухгалтерском, так и управленческом) по статьям «Запасы», «Незавершенное производство», «Готовая продукция».

Расходы представляют собой отток или уменьшение активов организации. Расходы признаются в отчете о финансовых результатах на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Данный подход называется соответствием расходов и доходов. Таким образом, в бухгалтерской отчетности все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соотнесения доходов). С точки зрения техники российского учета это состоит в том, что затраты должны накапливаться на счетах 10 «Материалы», 02 «Амортизация», 70 «Расчеты по оплате труда», затем на счетах 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» и не списываться на счета продаж до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы. Лишь в момент реализации организация признает свои доходы и связанную с ними часть затрат — расходы.

Как видно, понятие «издержки» из числа рассмотренных является наиболее обобщающим показателем.

Затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг. Возникновение издержек, относимых к затратам, сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации. Будем придерживаться этих подходов при дальнейшем изложении материала.

(назад в Оглавление)

2.2. Классификация затрат

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. 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 организации. Такая

группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) организации, 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.

Выделяют следующие *экономические элементы*:

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

Такая классификация позволяет ответить на вопрос, в каких объемах израсходованы ресурсы, а также проводить сравнительный анализ структуры затрат предприятий различных видов деятельности.

Классификация затрат по *статьям калькуляции* дает ответ на вопрос: на что израсходованы ресурсы и где? Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Это связано с тем, что организация производственного учета как элемента управленческого учета является элементом управленческой учетной политики организации.

К примеру, для промышленных предприятий наиболее характерны следующие калькуляционные статьи:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические нужды;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, работы и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- потери от брака;
- цеховые расходы;
- общезаводские расходы;
- прочие производственные расходы;
- расходы на продажу.

Классификация затрат в управленческом учете весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные
Принятие решения и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках (релевантные и нерелевантные) Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые и нерегулируемые

Обратимся к классификации затрат для решения задач ***определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли***.

Входящие и истекшие затраты (затраты и расходы). *Входящие* затраты — это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем.

В балансе они отражаются как активы. Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд *истекших*.

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса — товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они являются входящими. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим затратам. Из сказанного следует, что входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие — тождественны понятию «расходы».

Прямые и косвенные расходы. К *прямым* расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станкочасов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в УПУУ.

Косвенные расходы подразделяются на две группы:

1) *общепроизводственные (производственные) расходы* — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

2) *общехозяйственные (внепроизводственные) расходы* осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными. Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия — объемом продаж.

Под масштабной базой в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию. Например, предприятие располагает станочным парком в 10 ед. оборудования. При этом ежегодно производится 1 млн ед. продукции.

Годовая сумма амортизации по этим основным средствам составляет 500 тыс. руб. Руководство предприятия решило удвоить объем выпуска, для чего ввело в эксплуатацию 10 дополнительных станков. Масштабная база, в рамках которой амортизационные отчисления до сих пор оставались постоянными (от 0 до 1 млн шт. изделий), изменилась. Теперь это другой интервал в объеме производства — от 1 до 2 млн шт. изделий. Амортизационные отчисления, являющиеся по своей сути постоянными издержками, выйдут на качественно иной уровень и снова зафиксируются на значении 1 млн руб. до следующего изменения масштабной базы.

Основные и накладные расходы. По своему назначению издержки организации делятся на основные и расходы на управление (накладные расходы).

К *основным расходам* относят стоимость всех видов ресурсов (предметов труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизацию основных производственных фондов; заработную плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Потребление *накладных расходов* предопределяется необходимостью реализации функций управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций.

Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода).

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные), — это материализованные затраты, которые 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 организации, которые принесут выгоду в будущем.

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), — это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода, поскольку эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами.

Периодические затраты состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции (сч.44 «Расходы на продажу»), вторые — расходы по управлению организацией (сч. 26 «Общехозяйственные расходы»).

Одноэлементные и комплексные затраты. *Одноэлементными* называют затраты, которые не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы.

Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Когда доля того или иного элемента затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, не выделяют прямую заработную плату, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством в отдельную статью, называемую «добавленные расходы».

Перейдем далее к ***классификации затрат для целей принятия решений и планирования*** (см. табл. 2.1).

2.2.1. Классификация затрат для принятия решений и планирования

(назад в Оглавление)

Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты. *Переменные затраты* возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а переменные затраты на единицу продукции — величина постоянная.

Динамика переменных затрат показана на рис. 2.1.

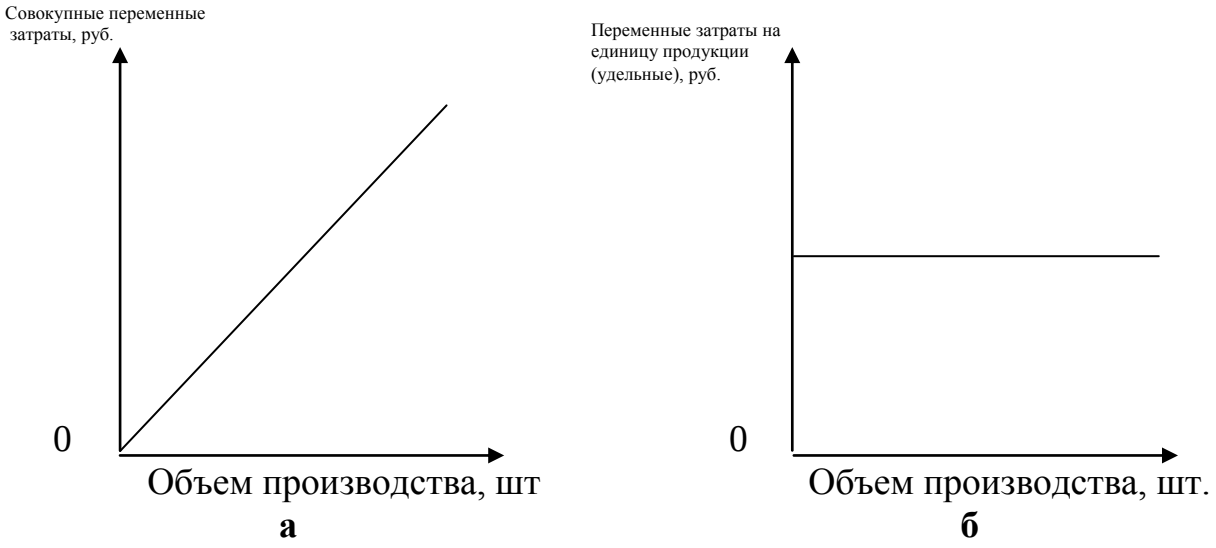


Рис. 2.1. Динамика совокупных (*а*) и удельных (*б*) переменных затрат

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель — коэффициент реагирования затрат (Крз). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

$$Крз = Y : X ,$$

где Y — темпы роста затрат, %;

X — темпы роста деловой активности организации, %.

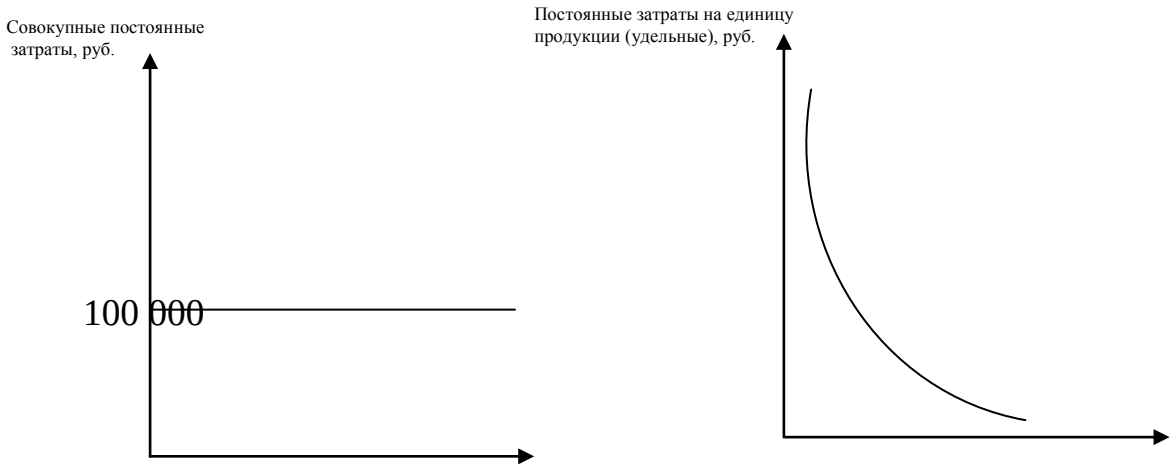
Нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что мы имеем дело с постоянными издержками.

Затраты, растущие быстрее деловой активности организации (Крз > 1), называются прогрессивными затратами. Частным случаем прогрессивных затрат являются пропорциональные затраты (Крз = 1).

Другим видом переменных затрат являются дегрессивные затраты. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности организации. В этом случае наблюдается следующее соотношение: 0 < Крз < 1.

Затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности организации, называются *постоянными затратами*. Примерами здесь являются расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств, начисляемая линейным методом.

Динамику совокупных постоянных затрат (условно на уровне 100 тыс. руб.) и удельных постоянных затрат иллюстрирует рис. 2.2.



а ***б***

Рис. 2.2. Динамика совокупных (*а*) и удельных (б) постоянных затрат

На практике редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев по своему поведению издержки оказываются *условно-переменными* (или *условно-постоянными*). Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно привести оплату пользования услугами связи, состоящую из фиксированного тарифа (постоянная часть) и доплат за предоставление дополнительных услуг (переменное слагаемое).

Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой

$$Y = a + bX,$$

где Y — совокупные затраты, руб.;

a — их постоянная часть, не зависящая от деловой активности, руб.;

b — переменные затраты в расчете на единицу продукции (удельные переменные затраты), руб.;

X — показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Если в данной формуле постоянная часть затрат отсутствует, т.е. $a = 0$, то это переменные затраты. Если коэффициент реагирования затрат (b) принимает нулевое значение, то анализируемые затраты носят постоянный характер.

Для целей управления — оценки эффективности деятельности организации, анализа ее безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений и решения других вопросов (см. темы 5 и 6) — необходимо описать поведение затрат организации вышеприведенной формулой, т.е. разделить их на постоянную и переменную части. В теории и практике управленческого учета существует ряд методов,

позволяющих решить эту задачу. В частности, это методы корреляции, наименьших квадратов и метод высшей и низшей точек, который на практике оказывается наиболее простым.

Пример. По центру ответственности А имеются следующие данные (табл. 2.2) об объеме выпуска продукции и соответствующих ему расходах на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) в течение года:

Таблица 2.2

Данные по центру ответственности А

Период	**Выпуск продукции, шт. (х)**	**РСЭО, тыс.руб. (З)**
Январь	2000	200
Февраль	2400	220
Март	2200	210
Апрель	2600	250
Май	2300	220
Июнь	2700	260
Июль	**1800**	**170**
Август	2800	270
Сентябрь	2600	240
Октябрь	**3000**	**280**
Ноябрь	2900	270
Декабрь	2800	260

Из приведенных данных видно, что наибольший выпуск продукции был достигнут в октябре (3000 шт.) и ему соответствовали расходы в сумме 280 тыс. руб. В июле, напротив, выпущено минимальное количество изделий (1800 шт.), на что было израсходовано 170 тыс. руб. Находим отклонения в затратах и в объемах производства и в максимальной и минимальной точках:

$З = З_{max} – З_{min}$ = 280 000 – 170 000 = 110 000 (руб.);
$x = x_{max} – x_{min}$ = 3000 – 1800 = (1200 шт.).

Тогда ставка (Ст) переменных расходов на единицу продукции (или коэффициент реагирования затрат) будет определена по формуле
$Ст = З : x$,
что составит 110 000 : 1200 = 91,667 (руб.).

Величину совокупных переменных расходов в максимальной и минимальной точках вычисляем путем умножения рассчитанной ставки на соответствующий объем производства:
Ст х x_{max} = 91,667 х 3000 = 275 000 (руб.) — совокупные переменные расходы в максимальной точке (в октябре). Аналогично

Ст х x_{min} = 91,667 х 1800 = 165 000 (руб.) — совокупные переменные расходы в минимальной точке (в июле).

Из исходных данных (см. табл. 2.2) известно, что общая сумма издержек в октябре составила 280 000 руб., следовательно, на постоянные затраты в максимальной точке приходится 280 000 – 275 000 = 5000 (руб.).

Размер постоянных затрат в июле (минимальная точка) составит 170 000 – 165 000 = 5000 (руб.)

Отсюда поведение расходов на содержание и эксплуатацию оборудования в условном примере может быть описано следующей формулой:

$$Y = 5000 + 91{,}667X,$$

где Y — общая сумма расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, руб.;

X — объем производства в натуральном выражении.

Как видно из приведенных расчетов, метод высшей и низшей точек довольно прост в применении. Его цель состоит в том, чтобы спрогнозировать поведение издержек при изменении деловой активности организации. Как и в любом прогнозе, здесь существует некоторая вероятность ошибки. Это связано с тем, что значение двух крайних показателей не всегда имеет репрезентативный характер. Поэтому из расчета следует исключать случайные, нехарактерные данные.

Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках (релевантные и нерелевантные затраты). Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравниваемые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Эти *затраты, отличающие одну альтернативу от другой*, часто в управленческом учете *называют релевантными*. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

Пример. Предприятием А, реализующим продукцию на внешнем рынке, впрок были закуплены основные материалы на сумму 500 руб. Впо-следствии в связи с изменением технологии выяснилось, что для собственного производства эти материалы малопригодны. Произведенная из них продукция окажется неконкурентоспособной на внешнем рынке. Однако российский партнер готов купить у данного предприятия продукцию, изготовленную из этих материалов, за 800 руб. При этом дополнительные затраты предприятия А по изготовлению продукции составят 600 руб. Целесообразно ли принимать подобный заказ?

В данном случае сравниваются между собой две альтернативы: не принимать или принимать заказ.

Истекшие затраты по приобретению материалов в сумме 500 руб. уже состоялись и не зависят от того, какой вариант будет выбран. Они не влияют на выбор решения, не являются релевантными и потому могут не учитываться при принятии решения. Сравним альтернативы по релевантным показателям (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Сравнение альтернатив по релевантным показателям

Показатель	Альтернатива I (не принимать заказ)	Альтернатива II (принять заказ)
Выручка от продаж	–	800
Дополнительные затраты	–	600
Прибыль	–	200

Видно, что, выбрав альтернативу II, предприятие А уменьшит свой убыток от покупки ненужных ему материалов на 200 руб., сократив его с 500 до 300 руб.

Безвозвратные затраты. Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Из предыдущего примера видно, что 500 руб. — безвозвратные затраты. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

Однако не всегда не принимаемые в расчет при оценках затраты являются безвозвратными.

Вмененные (воображаемые) затраты. Данная категория присутствует лишь в управленческом учете. Бухгалтер финансового учета не может позволить себе «вообразить» какие-либо затраты, так как он строго следует принципу их документальной обоснованности.

В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются *вмененными.* По существу это упущенная выгода предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

Пример. Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены, выпуская батоны нарезные. Ежемесячная прибыль хлебопекарни составляет 10 тыс. руб. Оптовый покупатель предлагает пекарне вместо производства батонов новый заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 тыс. руб. Какой должна быть минимальная цена договора?

Приняв заказ, пекарня откажется от прибыли в 10 тыс. руб., получаемой ранее от выпечки батонов, т.е. по существу понесет убытки на 10 тыс. руб. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Цена договора не может опуститься ниже 13 тыс. руб. (10 + 3). При этом 10 тыс. руб. — вмененные (воображаемые) затраты, или упущенная выгода хлебопекарни.

Приростные и предельные затраты. *Приростные затраты* являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

Предельные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции (товара).

Планируемые и непланируемые затраты. *Планируемые* — это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. Данные затраты будут рассматриваться в теме 3.

Непланируемые — затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.

2.2.2. Классификации затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности

(назад в Оглавление)

В целях ***классификации затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности*** затраты подразделяют на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на *нерегулируемые* он воздействовать не может. Работа менеджера оценивается по способности управлять регулируемыми затратами.

(назад в Оглавление)

2.3. Формирование рабочего плана счетов

Как отмечалось в теме 1, наличие плана счетов не является обязательным условием ведения управленческого учета, и малые предприятия его, как правило, не имеют.

Средние и крупные бизнес-структуры, обладающие системой управленческого учета, основывают его на счетном плане.

С технической точки зрения бухгалтерский управленческий учет можно рассматривать как аналитический учет затрат. Какое же количество счетов необходимо предприятию для организации этого учета? Пусть предприятием производится 10 видов продукции из 100 видов различных материалов и при этом существует 5 центров ответственности. Для того чтобы информация управленческого учета отвечала на три вопроса: 1) какие использовались материалы в производстве? 2) сколько материалов пошло на изготовление того или иного продукта? 3) в каком центре ответственности потреблены материалы? — необходимо иметь как минимум 115 счетов (10 + 100 + 5). Степень детализации рабочего плана счетов зависит от потребностей руководства в той или иной информации.

Как отмечалось в теме 1, управленческий учет можно вести как в обособленной от финансового учета системе (вариант автономии), так и

единым образом (интегрированная система). В первом случае для целей управленческого учета могут быть задействованы счета с названиями и кодировкой, отличной от общепринятой. Во втором случае в системе управленческого учета могут использоваться счета, предусмотренные Планом счетов бухгалтерского учета для учета затрат на производство. Они встречаются во всех его частях. Сегодня для ведения бухгалтерского управленческого учета предназначены:

- счета учета внеоборотных активов — 01, 02, 04, 05;
- счета учета производственных запасов — 10, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29;
- счета учета готовой продукции и товаров — 41, 42, 43, 44, 45.

В системе управленческого учета, конечно, же используются счет 90 «Продажи», счета расчетов — 60, 62, 67, 68, 69, 70, 76, 79, а также главный счет учета финансовых результатов — 99 «Прибыли и убытки».

Представленный обзор позволяет заключить, что в системе управленческого учета задействовано большинство бухгалтерских синтетических счетов. Если принять во внимание, что в развитие к ним открывается множество субсчетов и аналитических счетов, необходимых для решения различных управленческих задач, то становится очевидным: работа бухгалтера-аналитика немыслима без использования вычислительной техники. На сегодняшний день современные ПЭВМ — необходимый инструмент в работе специалиста по управленческому учету.

2.4. Распределение затрат

(назад в Оглавление)

Важнейшим направлением управленческого учета является калькулирование – исчисление затрат на производство (и реализацию) единицы продукции (работ, услуг). Решению этой задачи предшествуют процедуры распределения и перераспределения затрат вспомогательных подразделений на основное производство состоит из трех этапов.

На первом этапе выбирается *объект учета затрат*, т.е. предмет деятельности, для оценки которого требуется отдельный показатель затрат. Как отмечалось, объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Ими могут быть заказы, переделы, виды производств, структурные подразделения предприятия.

Второй этап предполагает отбор и аккумуляцию затрат, относящихся к данному объекту учета затрат. Это, например, производственные затраты, затраты обслуживающих подразделений, торговые и административные расходы, затраты по совместной деятельности и т.д.

На заключительном, третьем этапе выбирается метод перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

После того как все издержки организации будут перенесены на производственные подразделения, возможно их распределение по *носителям затрат (объектам калькулирования)*.

Таким образом, можно выделить два самостоятельных блока в учете и распределении затрат. *Первый* затрагивает вопросы аккумулирования издержек по местам их возникновения, включая перераспределение непроизводственных

затрат между структурными производственными подразделениями. *Второй* блок предполагает отнесение издержек на конкретный продукт.

Пример. Организационная структура клиники, оказывающей платные медицинские услуги, представлена двумя производственными подразделениями (отделение терапии и отделение хирургии) и тремя непроизводственными службами (обслуживающими подразделениями): администрацией, прачечной, столовой. В табл. 2.4 затраты клиники за отчетный период идентифицированы с местами возникновения затрат. (В нашем примере они совпадают с центрами ответственности клиники.)

Таблица 2.4

Затраты центров ответственности клиники, ден.ед.

Центр ответственности	**Затраты**
Администрация	900
Прачечная	225
Столовая	475
Хирургия	1200
Терапия	1000
Итого	**3800**

В данном случае первые два этапа уже пройдены. Необходимо выбрать метод дальнейшего перераспределения затрат и выполнить соответствующие расчеты. В управленческом учете известны три метода перераспределения издержек непроизводственных подразделений между производственными сегментами: метод прямого распределения затрат, последовательный (пошаговый) и двухсторонний.

Метод прямого распределения затрат наиболее прост: расходы по каждому обслуживающему подразделению относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Затраты распределяются пропорционально какой-либо базе распределения. которая сохраняется неизменной в течение длительного периода и представляет собой элемент УПУУ.

Допустим, в клинике в качестве базы распределения выбрана доля выручки. При этом доля хирургического отделения (хирургии) в общей сумме выручки составляет 60%, доля терапевтического отделения (терапии) — 40%. Результаты такого распределения затрат представлены в табл. 2.5.

В тех случаях, когда одни непроизводственные подразделения оказывают услуги другим непроизводственным сегментам, применяются последовательный (пошаговый) и двухсторонний методы распределения затрат.

Таблица 2.5

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов клиники методом простого распределения

Показатель	Производственные подразделения		Итого
	хирургия	терапия	
Прямые затраты, ден.ед.	1200	1000	2200
Доля в выручке от реализации медицинских услуг,%	60	40	100
Распределение затрат администрации, ден.ед.	540	360	900
Распределение затрат прачечной, ден.ед.	135	90	225
Распределение затрат столовой, ден.ед.	285	190	475
Всего затрат после распределения, ден.ед.	**2160**	**1640**	**3800**

Метод пошагового распределения затрат применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке (например, услуги прачечной в одностороннем порядке потребляются столовой, а услуги администрации — прачечной и столовой).

Общий принцип распределения затрат состоит 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. Так, для лаборатории — это количество выполненных анализов (анал.); для прачечной — количество выстиранного белья (кг); для столовой — количество приготовленных порций (шт.); для гаража — пробег автотранспорта (км) и т.д.

Шаг 3. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранных базовых единиц распределения. Общий порядок распределения — от непроизводственных подразделений к производственным. 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. Приписав затраты клиники доходным центрам ответственности, можно подсчитать стоимость лечения, например, в терапевтическом или хирургическом отделениях. Если оплата производится по выписанным пациентам, то полученные суммы нужно разделить на количество этих пациентов за тот период, в течение которого учитывались затраты больницы. В результате можно будет сопоставить сумму полученных за лечение пациентов доходов с понесенными затратами.

Допустим, в администрации клиники работают 10 человек, в прачечной и столовой — по 5 человек, в хирургическом отделении — 20 человек, в терапии — 30 человек. Результаты последующих расчетов представлены в табл. 2.6.

Таблица 2.6

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов клиники методом пошагового распределения, ден.ед

Подразделения больницы	Затраты	Администрация	Промежуточный расчет	Прачечная	Промежуточный расчет	Столовая	Общие затраты
1	2	3	4	5	6	7	8
Администрация	900	(900)*	-	-	-	-	-
Прачечная	225	75	300	(300)*			
Столовая	475	75	550	50	600	(600)*	
Хирургия	1200	300	1500	150	1650	200	1850
Терапия	1000	450	1450	100	1550	400	1950
Итого	**3800**		**3800**		**3800**		**3800**

*В скобках указаны суммы, подлежащие распределению.

Шаг 1: распределяются затраты административного отдела. База распределения — количество персонала. Исходя из численности работающих в центрах ответственности получаем соотношение 10 : 5 : 5 : 20 : 30, или 2 : 1 : 1 : 4 : 6.

Затраты администрации (900 ден.ед.) распределяются между остальными центрами ответственности в соотношении 1 : 1 : 4 : 6 (всего частей 12). Делим затраты администрации (900 ден.ед.) на 12 частей: 900 : 12 = 75 ден.ед. Затем 75 ден.ед. умножаем на полученные части для каждого подразделения и прибавляем к затратам. Получаем промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 4 табл. 2.6.

Шаг 2 : распределяются затраты прачечной. Базовой единицей в данном случае являются килограммы выстиранного белья. Потребности столовой — 20 кг, хирургии — 60 кг, терапии — 40 кг белья. Получаем соотношение 20 : 60 : 40, или 1:3:2 (всего частей 6). Затраты прачечной (300 ден.ед.) делим на 6 частей: 300:6 = 50 ден.ед., которые затем умножаем на полученные части отдельно для каждого подразделения и прибавляем к затратам. Получаем промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 6 табл. 2.6.

Шаг 3 : распределяются затраты столовой. Ей необходимо в хирургии обслужить 100 пациентов, в терапии — 200 пациентов. Получаем соотношение 100 : 200, или 1:2 (всего частей 3). Затраты столовой (600 ден.ед.) делим на 3 части: 600 : 3 = 200 ден.ед., умножаем их на полученные части для каждого центра ответственности (гр. 7) и прибавляем к затратам. Получаем итоговые данные распределения (гр. 8 табл. 2.6).

Третий метод распределения затрат, используемый в управленческом учете, назван *двухсторонним (или методом взаимного распределения*), что отражает суть производственных отношений между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами.

Применительно к нашему примеру он может быть реализован лишь при условии использования соответствующего программного продукта.

После перенесения издержек непроизводственных служб на структурные производственные подразделения (первый блок расчетов) можно перейти ко второму блоку — отнесению затрат на объект калькулирования (носитель затрат). В нашем примере это предполагает калькулирование себестоимости оказания одной медицинской услуги. Этот показатель будет зависеть от количества больных, помещенных в терапевтическое и хирургическое отделения.

Приемы и методы калькулирования, используемые в системе управленческого учета, рассматриваются в теме 3.

(назад в Оглавление)

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое издержки (затраты) производства? Как они соотносятся с расходами организации?
2. Что называют местом возникновения и носителем затрат?
3. Как классифицируются затраты организации для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли? Что такое производственные и периодические затраты?
4. Какова классификация затрат для принятия решения и планирования? Учитывая особенности той организации, где трудитесь Вы, приведите примеры постоянных, переменных и условно-постоянных затрат.
5. Как рассчитывается коэффициент реагирования затрат? Дайте определение пропорциональных, дегрессивных и регрессивных затрат.
6. Что такое масштабная база и как она влияет на поведение затрат?
7. Назовите виды затрат при осуществлении функций контроля за производственной деятельностью.
8. Какие расходы называют косвенными? Каков их состав?
9. В чем сущность метода высшей и низшей точек? Каково его практическое значение?
10. Какие бухгалтерские счета могут использоваться в управленческом учете?

Тема 3. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

(назад в Оглавление)

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). ***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 управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах с целью управления ими. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные показатели себестоимости и различные методы ее расчета (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.

Важно! ***Калькулирование - это 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. В управленческом учете для оценки себестоимости продукции могут использоваться различные показатели.***

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.

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 зависимости от того, в каком объеме затраты включаются в себестоимость продукции, выделяют показатели полной и неполной себестоимости продукции. Кроме того, в управленческом учете используются показатели плановой и фактической себестоимости. В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. Фактическая себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию (работу, услуги).

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными *принципами*:

1. Классификация затрат на производство, учитывающая особенности деятельности организации.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. *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.). Под *объектом калькулирования (носителем затрат)* понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов.

4. Разграничение затрат по периодам.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям.

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования.

М***етод учета затрат на производство и калькулирования*** себестоимости продукции - совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Применение тех или иных методов определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.



Рис. 3.1. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами (рис. 3.1).

Метод учета затрат и калькулирования выбирается организацией самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: вида деятельности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей организации.

Попроцессный метод

(назад в Оглавление)

Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (например, в цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.).

Все вышеперечисленное характеризуется массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция (оказываемая услуга) является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

В производствах, подобных угольной промышленности, где: 1) производится один вид продукции; 2) не возникают запасы полуфабрикатов; 3) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в ограниченных количествах), — может применяться метод *простого одноступенчатого калькулирования.* Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле:

$$С\ ед. = З / Х$$

где З - совокупные затраты отчетного периода , руб.;

Х - количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуках, тоннах, метрах и т.д.).

В реальности производств, отвечающих всем трем вышеприведенным требованиям, немного. На предприятиях, производящих продукцию, способную долго храниться, существует разница между количеством изготовленной и количеством реализованной продукции. В результате из трех вышеназванных условий соблюдаются два первых. На таких предприятиях применяется метод *простого двухступенчатого калькулирования.* Расчет себестоимости единицы продукции по следующей формуле:

$$С = З1 / Х1 + З2 / Х2$$

где С — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

З1 — совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

З2 — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

Х1 — количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде;

X2 — количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

Практическое использование метода простого двухступенчатого калькулирования предполагает наличие в организации простейшей системы учета затрат по местам их возникновения. Это позволяет выделить издержки производственной сферы и административно-сбытовые издержки.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются методом простого многоступенчатого калькулирования. В условиях такой организации производства нельзя воспользоваться вышеприведенной формулой расчета себестоимости продукции, так как количество полуфабрикатов каждого передела не совпадает с количеством готовых продуктов. В этом случае необходимо организовать учет издержек и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = З_{пр1} / X1 + З_{пр2} / X2 + \ldots З_{пр\,n} / X_n + З_{упр} / X_{упр}$$

где С — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

З пр1, З пр2, ..., З пр n — совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

Зупр — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X1, X2, . . ., Xn — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

Хпр — количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках переделов — лишь добавленные затраты (заработную плату плюс общепроизводственные расходы) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется калькулированием по стадиям обработки.

Вышеприведенная формула в этом случае примет следующий вид:

$$C = З_м + З_{доб1} / X1 + З_{доб2} / X2 + \ldots З_{доб\ n} / X_n + З_{упр} / X_{упр}$$

где С — полная себестоимость;

Зм — затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.;

Здоб1, Здоб2, . . ., Здобn — добавленные затраты каждого передела, руб.;

Зупр — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X1, X2, ..., Xn — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

Хупр — количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Попередельный метод

(назад в Оглавление)

Попередельное калькулирование используется на предприятиях с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами. В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого

законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов. Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета затрат обычно является передел.

Попередельное калькулирование применяется в производствах с комплексным использованием сырья, где производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной промышленности. Попередельный метод применяется также в условиях массового, поточного производства, когда номенклатура выпускаемой продукции невелика.

Передел — это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т.е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт. Например, текстильное производство состоит из ряда переделов (рис.3.2).

ПРЯДЕНИЕ ➡ ТКАЧЕСТВО ➡ ОТДЕЛКА

Рис.3.2. Технологическая схема ткацкого производства

Исходным сырьем для ткацкого производства является хлопок-волокно, грязная и мытая шерсть, шелк-сырец и другие материалы. Они поступают в I передел — прядение. Готовой продукцией этого передела является пряжа. Она передается в следующий передел — ткачество, на выходе из которого получают суровье (суровую ткань). Суровье поступает в III передел (отделку), где на ткань наносят нужный рисунок.

Особенностями попередельного метода учета являются:

- организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, т.е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;
- списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

В случае серийного производства, т.е. производства продукции сериями, партиями, как правило, существенны остатки незавершенного производства на конец отчетного периода. И тогда перед бухгалтером-аналитиком стоит задача разделения затрат, накопленных в течение отчетного периода по дебету счета 20 «Основное производство», между готовой продукцией и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода. В этом случае составляется калькуляция с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания

затрат на готовую продукцию. При этом все затраты, накопленные на счете 20 «Основное производство», делятся на условные единицы готовой продукции, произведенной в данном отчетном периоде. *Условная единица* представляет собой набор затрат, необходимых для производства одной законченной физической единицы продукции. Она включает затраты основных материалов, заработную плату, общепроизводственные расходы.

Существует две модификации попередельного метода учета затрат – полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты учета. Учет затрат на производство при *бесполуфабрикатном варианте* ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только I передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов.

При *полуфабрикатном варианте* учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела, подразделения). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов (полуфабрикатов, деталей, узлов), передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону. Затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства учитываются в каждом цехе комплексной статьей «Полуфабрикаты собственного производства» (счет 21). Передача полуфабрикатов собственного производства из одного цеха (передела) в другой может отражаться на синтетических счетах по фактической себестоимости, а в текущем учете — по нормативной (плановой) себестоимости с последующим доведением ее до фактической себестоимости. По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных на дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство») или реализованных другим предприятиям (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»).

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима для формирования цены при реализации полуфабриката на сторону). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

Позаказный метод

(назад в Оглавление)

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а также военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция. Он успешно используется в строительстве, научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения, в сфере услуг.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения. Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный *производственный заказ* - заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

В условиях позаказного метода 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 для организации аналитического учета являются карточки заказов.

Прямые затраты материалов в соответствии с полученными первичными документами списываются на соответствующие заказы и показываются по дебету счета 20 «Основное производство». Прямая заработная плата также прямо относится на соответствующие заказы.

Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов. Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа:

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.

В значительной степени точность этого прогноза зависит от опыта, знаний и интуиции бухгалтера-аналитика, так как, давая подобные прогнозы, необходимо учесть многие факторы — как объективные (не зависящие от деятельности предприятия), так и субъективные (зависящие от него).

2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. При этом под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, с точки зрения руководства предприятия, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции.

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

Пример. Ожидаемая сумма косвенных расходов на предстоящий период составляет 62 500 руб. В качестве базы для их распределения выбрана заработная плата основных производственных рабочих, которая, по оценкам управленческой бухгалтерии, ожидается в сумме 25 000 руб. Тогда бюджетная ставка распределения косвенных расходов составит:

62 500 : 25 000 = 2,5,

т.е., по предварительной оценке, в предстоящем периоде 1 руб. заработной платы основных производственных рабочих будет соответствовать 2,5 руб. косвенных расходов.

Далее рассчитанная бюджетная ставка используется для калькулирования себестоимости заказов.

Предположим, что в карточке учета издержек по заказу А содержится следующая информация:

- о фактически израсходованных материалах — 10 000 руб.;
- о фактических затратах на оплату труда основных производственных рабочих — 2800 руб.

Тогда на заказ А будет отнесено косвенных расходов в сумме:

2800 х 2,5 = 7000 (руб.),

а себестоимость заказа А составит:

10 000 + 2800 + 7000 = 19 800 (руб.).

Если в соответствии с управленческой учетной политикой предприятия затраты, собранные в течение отчетного периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы», как затраты периода не распределяются между производственными заказами и прямо относятся на себестоимость реализованной продукции (в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»), то описанным выше способом распределяются лишь ожидаемые производственные косвенные расходы, т.е. предполагаемый дебетовый оборот счета 25 «Общепроизводственные расходы». В бухгалтерском учете это будет записано проводкой:

Д-т сч. 20 А «Основное производство (заказ А)»

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 7000 руб.

Если управленческой учетной политикой предприятия прямого списания общехозяйственных расходов не предусмотрено, то предварительному распределению будет подлежать не только счет 25 «Общепроизводственные расходы», но и счет 26 «Общехозяйственные расходы». В этом случае к

предыдущим трем этапам добавляется четвертый — прогнозная оценка непроизводственных косвенных расходов, т.е. оборота по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Пусть в данном условном примере 62 500 руб. — ожидаемые производственные косвенные расходы (дебетовый оборот счета 25). Ожидаемые непроизводственные косвенные расходы (дебетовый оборот счета 26) — 31 250 руб., т.е. бюджетная ставка распределения косвенных непроизводственных расходов составляет:

31 250 : 25 000 = 1,25.

Таким образом, 1 руб. заработной платы основных производственных рабочих в планируемом периоде будет соответствовать 1,25 руб. непроизводственных косвенных расходов. Следовательно, в калькуляции себестоимости заказа А появится дополнительная статья — «Общехозяйственные расходы». Сумма затрат по этой статье составит:

2800 х 1,25 = 3500 (руб.).

В управленческом учете возникнет дополнительная проводка:

Д-т сч. 20 А «Основное производство (заказ А)»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» 3500 руб.

Полная себестоимость изготовления заказа А в этом случае сформируется следующим образом:

10 000 + 2800 + 7000 + 3500 = 23 300 (руб.).

Аналогично в течение отчетного периода организуется учет по всем размещенным на предприятии заказам.

Пусть по истечении отчетного периода предприятию наряду с заказом А удалось завершить выполнение заказов Б, В и Г. Продукция отгружена заказчику, о чем в бухгалтерии имеются надлежащие документы. В соответствии с заключенным договором право собственности на продукцию перешло к покупателю.

Сумма материальных затрат, понесенных предприятием в связи с выполнением всех четырех заказов, — 50 000 руб. Согласно управленческой учетной политике предприятия общехозяйственные расходы не подлежат распределению между заказами. В соответствии с приведенными расчетами бюджетная ставка распределения косвенных производственных расходов — 2,5. В табл. 3.1 приведена информация о распределении косвенных расходов между заказами в течение отчетного периода.

Таблица 3.1

Распределение косвенных затрат между заказами в течение отчетного периода

Заказ	Прямая заработная плата, отнесенная на заказ, руб.	Косвенные расходы, отнесенные на заказ (гр.2 х 2,5), руб.
1	2	3
А	2 800	7 000
Б	8 000	20 000
В	10 500	26 250
Г	3 200	8 000
Итого	**24 500**	**61 250**

Это означает, что в течение отчетного периода в синтетическом учете были сделаны следующие проводки:
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 10 «Материалы» 50 000 руб.

Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 24 500 руб.

Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 61 250 руб.

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 43 «Готовая продукция» 135 750 руб.

По истечении отчетного периода выяснилось, что фактическая сумма общепроизводственных расходов составила 65 000 руб. Это означает, что себестоимость выполненных заказов в бухгалтерском учете занижена на
65 000 – 61 250 = 3750 (руб.) и фактически составляет:
50 000 + 24 500 + 65 000 = 139 500 (руб.).
Следовательно, в течение отчетного периода косвенные расходы были распределены *с недостатком*. В записи, завершающие отчетный период, нужно внести корректировку путем дополнительного списания недостающей суммы на себестоимость реализованной продукции (работ, услуг):
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 3750 руб.

Результаты работы за истекший квартал могли сложиться и по-другому. Так, могло выясниться, что фактическая сумма общепроизводственных расходов оказалась ниже суммы, предварительно распределенной между заказами. Допустим, что фактическая величина косвенных расходов составила 60 000 руб. В этом случае косвенные расходы в течение квартала были распределены *с избытком*, в результате чего себестоимость готовой продукции в бухгалтерском учете оказалась завышенной на
61 250 — 60 000 = 1250 (руб.).
Тогда в бухгалтерском учете производится сторнировочная корректирующая запись:
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 1250 руб.

Такие корректировки допустимы в тех случаях, когда отклонение фактических расходов от ожидаемых несущественно. Допустим, что управленческой учетной политикой организации организаций существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее пяти процентов.

В этом случае отклонение 1250 руб. является *несущественным*:
(1250 : 60 000) х 100 = 2,1%,
а отклонение 3750 руб. — *существенным*, поскольку
(3750 : 65 000) х 100 = 5,8%.

При существенном отклонении, а также при наличии остатков незавершенного производства и нереализованной готовой продукции на складе, сумма отклонения распределяется между счетами 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж».

Учет затрат по функциям (АВС-метод)

(назад в Оглавление)

Как отмечалось ранее, один из принципов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) - выбор метода распределения косвенных (накладных) расходов между объектами калькулирования. До середины прошлого столетия в отечественной и зарубежной учетной практике базой распределения накладных расходов, как правило, являлись прямые трудозатраты на производство единицы продукции. Это объяснялось двумя причинами. Во-первых, прямые затраты труда легко планировались и учитывались (чему способствовало применение почасовых ставок). Во-вторых, они доминировали в структуре себестоимости продукции благодаря низкому уровню автоматизации производственных процессов.

К концу 80-х годов прошлого столетия в странах с рыночной экономикой назрели предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов, что предопределялось следующими обстоятельствами:

- развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции. Она стала отличаться по размерам, затратам ресурсов, сложности дизайна;
- следствием автоматизации производственных процессов стал спад доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост накладных расходов. Нарушилась корреляция между накладными расходами и прямыми трудозатратами;
- возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий: расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, технический контроль продукции, расходы на продажу и т. д.;
- автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации.

Названные обстоятельства и стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям, или АВС-метода (от английского Activity Based Costing — ABC). Он возник в США и распространился с конца 1980-х годов благодаря работам Г. Бере, Р. Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана.

Особенность метода состоит в том, что текущие затраты идентифицируются не с центрами ответственности, а с функциями, выполняемыми в производственном процессе, и лишь затем относятся на себестоимость конкретных изделий (работ, услуг). Функции кодируются и формируются в виде справочника - реестра. По каждой функции рассчитывается ставка потребления того или иного ресурса.

Принципиальное отличие АВС-метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит *в порядке распределения накладных расходов*.

Алгоритм его построения выглядит следующим образом:

1) бизнес организации делится на основные виды деятельности (функции, или операции). В частности, ими могут быть: оформление заказов на поставку

материалов; эксплуатация основного технологического и вспомогательного оборудования; операции по его переналадке; контроль качества полуфабрикатов и готовой продукции, их транспортировка и др. Количество видов деятельности зависит от ее сложности: чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено.

Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности;

2) каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения. При этом руководствуются двумя правилами: легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат; степенью соответствия измерений расходов через носитель затрат их действительному значению. Например, оформление заказов на поставку материалов можно измерить количеством оформленных заказов; функцию переналадки оборудования – числом требуемых переналадок и т. д.;

3) оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат;

4) определяется себестоимость продукции (работы, услуги). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги).

Таким образом, *объектом учета затрат* при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а *объектом калькулирования* — вид продукции (работ, услуг).

АВС-метод, по сути своей являясь альтернативой позаказному методу учета затрат и калькулирования, эффективен для предприятий, характеризующихся высоким уровнем накладных расходов. Универсальность данного метода позволяет применять его не только на производственных предприятиях, но и в торговых организациях, организациях сферы услуг.

Калькулирование полной и производственной себестоимости

(назад в Оглавление)

Калькулирование *полной себестоимости* означает включение в себестоимость продукции (работ, услуг) всех текущих затрат, связанных с калькулируемым продуктом.

Как отмечалось ранее, эти затраты условно делятся на две большие группы — прямые и косвенные.

К прямым затратам относят:

1) прямые материальные затраты;

2) прямые затраты на оплату труда.

Называются они прямыми потому, что могут быть прямо отнесены на носитель затрат. Для отнесения косвенных расходов на продукт требуются специальные приемы.

Учет прямых затрат. *Затраты основных материалов* являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы, как правило, учитываются в составе косвенных расходов).

Определение фактической себестоимости основных материалов, списываемых на носитель затрат, в управленческом учете производить следующими методами: по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО); по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО); по средней себестоимости.*)

**) Метод ЛИФО, запрещенный в финансовом учете для целей составления внешней финансовой отчетности, может использоваться в системе управленческого учета организации, если подготовленная с его помощью информации оказывает помощь менеджерам в принятии ими управленческих решений. Применение избранного организацией метода прописывается в учетной политике для целей управленческого учета.*

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного года в последовательности их закупки, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле — в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

Метод ЛИФО, в отличие от метода ФИФО, основан на том, что ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок.

Сущность трех названных методов иллюстрируется следующим примером.

Пример. На предприятии имеется информация об остатках, поступлении и расходе материалов в январе, представленная в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Остатки и движение материалов в январе

Движение материалов	Количество, ед.	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 01.01	100	100	10 000
Закупка 05.01	100	110	11 000
Закупка 15.01	150	120	18 000
Закупка 20.01	110	130	14 300
Закупка 25.01	120	140	16 800
Итого поступлений с остатком	580	--	70 100
Расход	300	--	?
Остаток на 01.02	280	--	?

Необходимо оценить в денежном выражении расход материалов в 300 ед. и их остаток на 01.02 в 280 ед.

При использовании метода *средней себестоимости* предполагается, что себестоимость запасов равна средней стоимости запасов, имевшихся на начало

учетного периода, и всех запасов, закупленных в этом периоде. Средняя стоимость единицы равна:
70 100 : 580 = 120,86 (руб.).

Следовательно, стоимость запасов на 01.02 равна:
280 х 120,86 = 33 841,4 (руб.),
а стоимость израсходованных в январе материалов составит:
300 х 120,86 = 36 258,6 (руб.).

Более точные результаты можно получить тогда, когда средняя стоимость материалов будет пересчитываться после каждого нового поступления и по этой перманентной средней себестоимости оцениваться расход на конкретную дату после следующего поступления.

Пусть, например, 7 января было израсходовано материалов в количестве 50 ед., 16 января — в количестве 150 ед., наконец, 22 января было потреблено 100 ед. материалов. Всего за январь израсходовано 300 ед. материалов. Полученную информацию и периодически выполняемые расчеты средней себестоимости материалов сведем в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Расчет средней себестоимости единицы материалов

Движение материалов	**Кол-во, ед.**	**Цена, руб.**	**Сумма, руб. (гр.1 х гр.2)**	**Средняя себестоимость единицы, руб. (гр.3 6 гр.1)**
	1	2	3	4
Остаток на 01.01	100	100	10 000	100
Закупка 05.01	100	110	11 000	—
Остаток на 06.01	200	—	21 000	105
Расход 07.01	50	105	5250	—
Остаток на 08.01	150	—	15 750	105
Закупка 15.01	150	120	18 000	—
Остаток на 16.01	300	—	33 750	112,5
Расход 16.01	150	112,5	16 875	—
Остаток на 17.01	150	—	16 875	115,5
Закупка 20.01	110	130	14 300	—
Остаток на 21.01	260	—	31 175	119,9
Расход 22.01	100	119,9	11 990	—
Остаток на 23.01	160	—	19 185	119,9
Закупка 25.01	120	140	16 800	—
Остаток на 01.02	280	—	35 985	128,5

Выполненный расчет позволяет оценить запасы материалов на 1 февраля (280 ед.) в размере 35 985 руб., а общий расход за месяц (300 ед.) составит:
70 100 – 35 985 = 34 115 (руб.).

Сравнение двух вариантов позволяет заключить, что второй расчет, являясь более трудоемким, позволяет точнее оценить стоимость расхода и конечных запасов материалов. Его практическое применение, безусловно, предполагает использование компьютерной техники.

Согласно *методу ФИФО*, себестоимость запасов, приобретаемых первыми, относится на запасы, списываемые в расход первыми. Так как в январе размер расхода материалов составил 300 ед., они должны быть оценены следующим образом:

100 ед. х 100 = 10 000 руб.
100 ед. х 110 = 11 000 руб.
100 ед. х 120 = 12 000 руб.

Итого: 33 000 руб.

Стоимость запасов на конец месяца составит:
70 100 – 33 000 = 37 100 (руб.).

Эта сумма может быть получена и иным образом:
120 ед. х 140 = 16 800 руб.
110 ед. х 130 = 14 300 руб.
50 ед. 120 = 6000 руб.

Итого: 37 100 руб.

Метод ЛИФО основан на том, что себестоимость запасов, приобретенных последними, устанавливается для запасов, которые списываются в расход первыми, следовательно, себестоимость запасов, остающихся в наличии, определяется по себестоимости первых закупок.

Пользуясь этим методом, расход материалов в 300 ед. оценим следующим образом:
120 ед. х 140 = 16 800 руб.
110 ед. х 130 = 14 300 руб.
70 ед. х 120 = 8400 руб.

Итого: 39 500 руб.

Останутся на складе 280 ед. материалов по себестоимости первых закупок:
100 ед. х 100 = 10 000 руб.
100 ед. х 110 = 11 000 руб.
80 ед. х 120 = 9600 руб.

Итого: 30 600 руб., или 70 100 – 39 500 = 30 600 (руб.).

Пусть в январе выручка от продаж продукции составила 100 000 руб. Если условно допустить, что все отпущенные в производство материалы вошли в себестоимость реализованной в январе продукции, а другие затраты произведены не были, то выйдем на показатели, приведенные в табл. 3.4.

Из этого можно сделать вывод, что в условиях инфляции при использовании метода ЛИФО себестоимость изделия оценивается более высоко, а прибыль формируется в меньшей сумме. Применение метода ФИФО (разрешенного в финансовом учете), напротив, обеспечивает организации максимально возможную величину чистого дохода, что делает его финансовую отчетность более привлекательной для внешних пользователей. Наиболее близкие к реальной действительности результаты будут получены при расчетах перманентной средней себестоимости запасов.

Таблица 3.4

Сравнение результатов расчетов, выполненных методами средней себестоимости, ФИФО и ЛИФО, руб.

№ строки	Показатель	Метод средней себестоимости		ФИФО	ЛИФО
		простой	перманентной		
1	Выручка от продажи продукции	100 000	100 000	100 000	100 000

2	Стоимость расхода материалов	36 258,6	34 115	33 000	39 500
3	Прибыль (стр. 1 – стр. 2)	63 741,4	65 885	67 000	60 500
4	Стоимость запасов на конец периода	33 841,4	35 985	37 100	30 600

Помимо рассмотренных выше в системе управленческого учета списание материалов может осуществляться и другими методами:

- *методом себестоимости каждой единицы* - оцениваются МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Такой способ применяется в исключительных случаях или при небольшой номенклатуре ТМЦ. Он характеризуется особенной трудоемкостью, при условии, что применяется на предприятиях с большой номенклатурой;
- *методом ХИФО*, предполагающим списание материалов по принципу: вошедший по наивысшей стоимости входит первым. Материальные ресурсы, числящиеся в запасе на складе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости закупок с наименьшей стоимостью, а в себестоимости реализованной продукции учитывается стоимость закупок с наивысшей стоимостью;
- *методом ЛОФО*, согласно которому списание материалов на производство происходит по принципу: вошедший по наименьшей стоимости выходит первым. Этот метод во многом перекликается с методом ФИФО;
- *методом НИФО* : «следующим пришел, первым ушел». Это означает, что списание материалов на производство происходит в порядке очередности, начиная с цены второй закупленной партии. Остатки сырья и материалов на складах на конец месяца оцениваются по цене первой закупленной партии.

Выбор того или иного метода зависит от управленческих задач, решаемых организацией. Он прописывается в УПУУ.

Общий фактический расход материала за отчетный период (первый элемент прямых расходов) определяется по формуле:

$$Р\,ф = О\,нп + П – В – О\,кп\,,$$

где Р ф — фактический расход материала за отчетный период, руб.;
О нп — остаток материала на начало отчетного периода, руб.;
П — документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;
В — внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат материала на склад, передача в другие цехи и т. п.), руб.;
О кп — остаток материала на конец отчетного периода, определяемый по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход на каждое изделие определяют путем его распределения пропорционально нормативному расходу. Результатом документального оформления движения и расходования основных материалов и выполненных расчетов становится проводка:
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 10 «Материалы».

Вторым элементом прямых затрат является *заработная плата основных производственных рабочих* с соответствующими начислениями на нее. Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени. В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности система пооперационного учета выработки. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются маршрутные листы или карты.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика. Подобным образом выполненные и оформленные расчеты позволяют в управленческом учете составить следующую проводку:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Одновременно по установленным ставкам производятся расчеты отчислений от основной заработной платы в государственные внебюджетные фонды — социального, обязательного медицинского страхования, в Пенсионный фонд:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Учет косвенных расходов. Косвенными расходами, в первую очередь, являются общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях — участках, цехах, производствах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связаны непосредственно с производством. Общепроизводственные расходы состоят из:

1) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

2) общецеховых расходов на управление.

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе — по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Наиболее распространена следующая типовая номенклатура статей расходов:

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

Внутри каждой статьи можно организовать аналитический учет для более подробной расшифровки затрат с целью их конкретизации.

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.

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.

Предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленных предприятий:

Расходы на управление предприятием

1. Заработная плата аппарата управления.
2. Командировки и перемещения.
3. Представительские расходы.
4. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны.
5. Прочие расходы.

Общехозяйственные расходы

1. Содержание прочего общезаводского персонала.
2. Амортизация основных средств.
3. Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения.
4. Производство испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование.
5. Охрана труда.
6. Подготовка кадров.
7. Оргнабор рабочей силы.
8. Прочие общехозяйственные расходы.

Налоги, сборы, отчисления

Непроизводительные расходы

1. Потери от простоев.
2. Недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

Обычно в организациях предварительно составляют смету общепроизводственных и общехозяйственных расходов, с тем чтобы руководители производства знали размер допустимых затрат, могли аргументированно принимать управленческие решения. Смету могут корректировать с учетом фактически достигнутого объема производства и сопоставлять с фактическими расходами.

В процессе калькулирования полной себестоимости продукции для распределения косвенных 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. Косвенные производственные расходы распределяются пропорционально стоимости потребленных на продукт основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих.
5. Стоимость основных материалов.
6. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении.
7. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции (работы, услуги). Это влияет на достоверность определения себестоимости продукции и в конечном счете — на прибыль организации.

Важно! При расчете показателя производственной себестоимости продукции (работ, услуг) в нее включаются все производственные затраты, связанные с выпуском изделия. Управленческие и коммерческие расходы в калькулировании производственной себестоимости не участвуют.

Необходимо отметить, что показатели полной и производственной себестоимости могут использоваться не только в системе управленческого учета, но и для целей составления внешней финансовой отчетности. В процессе формирования учетной политики для целей бухгалтерского финансового учета организациям предоставлено право выбора: списывать общехозяйственные расходы на основное производство (в дебет счета 20) «Основное производство» (при этом в балансе запасы материалов, незавершенного производства и готовой продукции оцениваются по полной себестоимости) или в уменьшение выручки от продаж (в дебет счета 90 «Продажи»).

Калькулирование себестоимости по переменным затратам. Система «директ-костинг»

(назад в Оглавление)

Одной из модификаций системы калькулирования неполной, ограниченной себестоимости является система ***«директ-костинг».***

Важно! Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат (как производственных, так и непроизводственных), т.е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. *По переменным расходам оцениваются также запасы — остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.*

Таким образом, принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным и общехозяйственным расходам. При калькулировании полной себестоимости они участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются.

В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Использование системы «директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах (как правило, двухступенчатая) содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Важно! ***Маржинальный доход — это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия.*** После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

У системы «директ-костинг» на сегодняшний день много разных «национальных» имен. В Германии и Австрии для этого используют термины Teilkostenrechnung, или Grenzkostenrechnung, то есть учет частичных, либо граничных затрат, или Deckungsbeitragsrechnung – учет сумм покрытия; в Великобритании - учет маржинальных затрат (marginal costing); во Франции - маржинальный учет (la comtabilite marginale), в США - учет переменных затрат (variable costing), или “прайм-костинг” (prime costing).

Пример. Предприятием производятся два вида продукции — А и Б. Прямые затраты на производство продукции А составляют 100 руб., в том числе прямая заработная плата — 50 руб. Прямые затраты на производство продукции Б — 200 руб., из них заработная плата — 100 руб. За отчетный период дебетовый оборот по счету 25 «Общепроизводственные расходы» составил 90 руб., по счету 26 «Общехозяйственные расходы» — 120 руб. Для упрощения расчета предположим, что общепроизводственные расходы состоят только из переменной части. Допустим также, что: а) половина всех произведенных за отчетный период затрат материализовалась в готовой продукции, а вторая часть осталась в виде незавершенного производства, причем за отчетный период произведено 10 ед. готовой продукции А и 15 ед. изделия Б; б) вся произведенная продукция реализована. Выручка от продаж составила 400 руб.
Учет затрат по методу «директ-костинг» показан на рис. 3.2.

К счету 20 открыты два субсчета — для калькулирования себестоимости каждого вида продукции — 20-А и 20-Б. Прямые затраты отнесены непосредственно на носители затрат: 100 руб. — на продукцию А и 200 руб. — на продукцию Б. Затраты, собранные на счете 25, распределены между продуктами А и Б пропорционально прямой заработной плате, т.е. в пропорции 1 : 2. Таким образом, из общей суммы общепроизводственных затрат в 90 руб. 30 руб. отнесено на продукцию А, 60 руб. — на продукцию Б.

Общехозяйственные расходы как периодические в сумме 120 руб. прямо списаны на себестоимость реализованной продукции.

Видно, что на производство продукции А в отчетном периоде затрачено 130 руб. Половина из них (65 руб.) — себестоимость готовой продукции. По условию примера за отчетный период произведено 10 ед. продукции А. Следовательно, себестоимость одной единицы — 6,5 руб. В незавершенном производстве останется продукции А на сумму 65 руб.

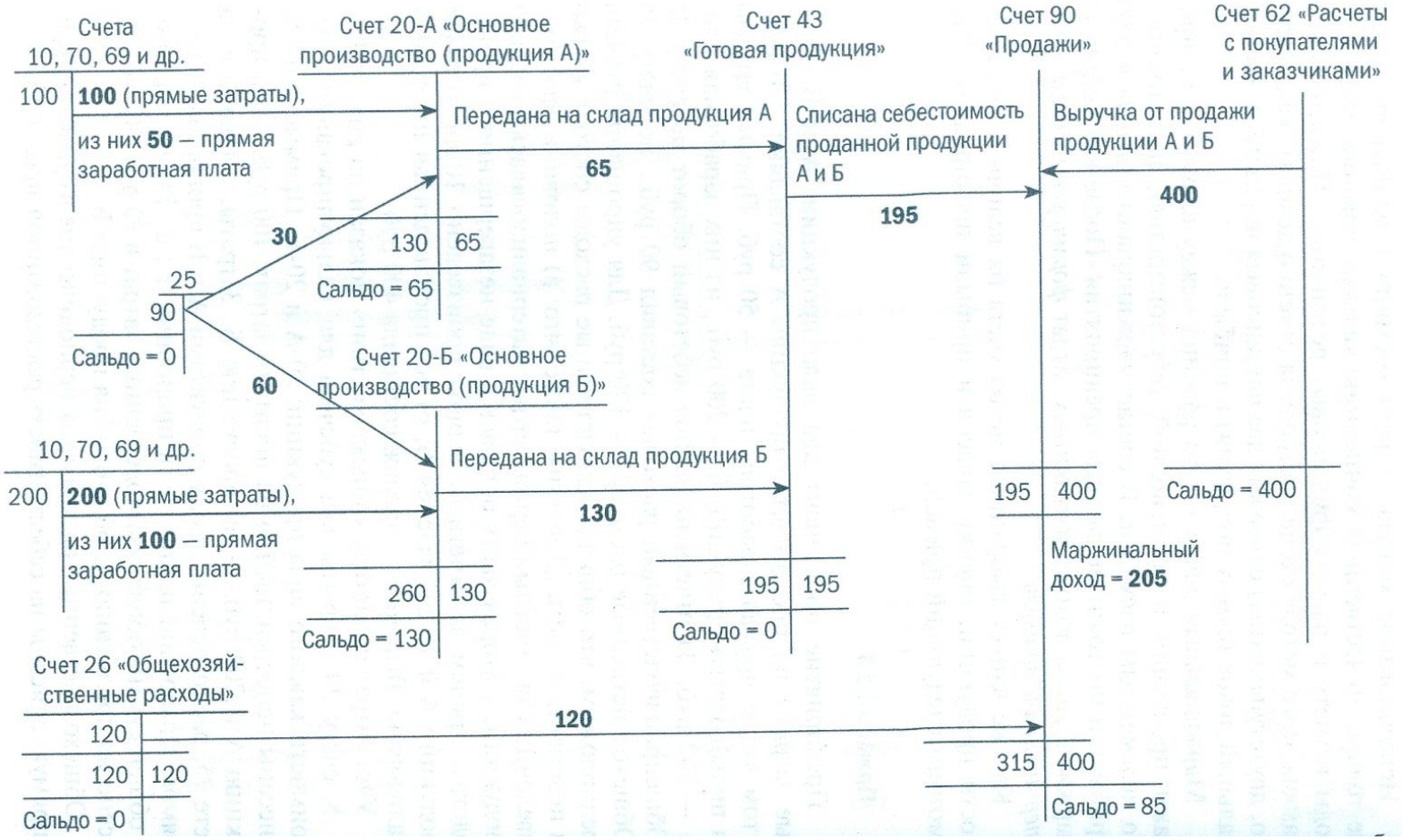


Рис. 3.2. Схема учетных записей при учете затрат по методу «директ-костинг»

Аналогичные расчеты по изделию Б позволяют оценить готовую продукцию (15 ед.) в 130 руб. Следовательно, себестоимость единицы изделия Б составляет 130 : 15 = 8,7 (руб.). Незавершенное производство по изделиям Б оценивается в 130 руб.

Себестоимость всей готовой продукции — 195 руб. (65 + 130). Это переменная себестоимость. На счете 90 формируется первый финансовый показатель — маржинальный доход; в данном случае он равен 205 руб. (400 – 195). После списания общехозяйственных расходов на счете 90 выводится второй показатель — прибыль, т. е. разница между маржинальным доходом и постоянными издержками. В приведенном примере операционная прибыль равна:

205 – 120 = 85 (руб.)

Поскольку готовой продукции на складе нет, запасы будут представлены лишь незавершенным производством. Его общий размер составляет:

65 + 130 = 195 (руб.).

На рис. 3.3 представлен порядок учетных записей при калькулировании полной себестоимости. Отличие от предыдущей схемы состоит в том, что в калькулировании участвуют все расходы, включая постоянные. Таким образом, между продуктами А и Б помимо общепроизводственных будут распределяться и общехозяйственные расходы. База распределения — прямая заработная плата, пропорция распределения, как и прежде, составляет 1 : 2. Тогда на продукцию А будет отнесено 40 руб. общехозяйственных расходов, на продукцию Б — 80 руб. Дебетовый оборот по счету 20-А с учетом прямых и общепроизводственных расходов составит 170 руб.; из них половина — стоимость готовой продукции, а половина остается в незавершенном производстве. Следовательно, 10 ед. готовой продукции А оценивается в 85 руб., т. е. себестоимость единицы — 8,5 руб.

По продукции Б имеем: изготовление 15 ед. обошлось предприятию в 170 руб., т.е. себестоимость единицы составляет:

170 : 15 = 11,3 руб.

Себестоимость всей готовой продукции — 255 руб. (85 + 170). Следовательно, операционная прибыль будет равна:

400 – 255 = 145 руб.

Оценим запасы незавершенного производства. По продукции А их стоимость равна 85 руб., по продукции Б — 170 руб. Отсюда себестоимость запасов составила 255 руб.

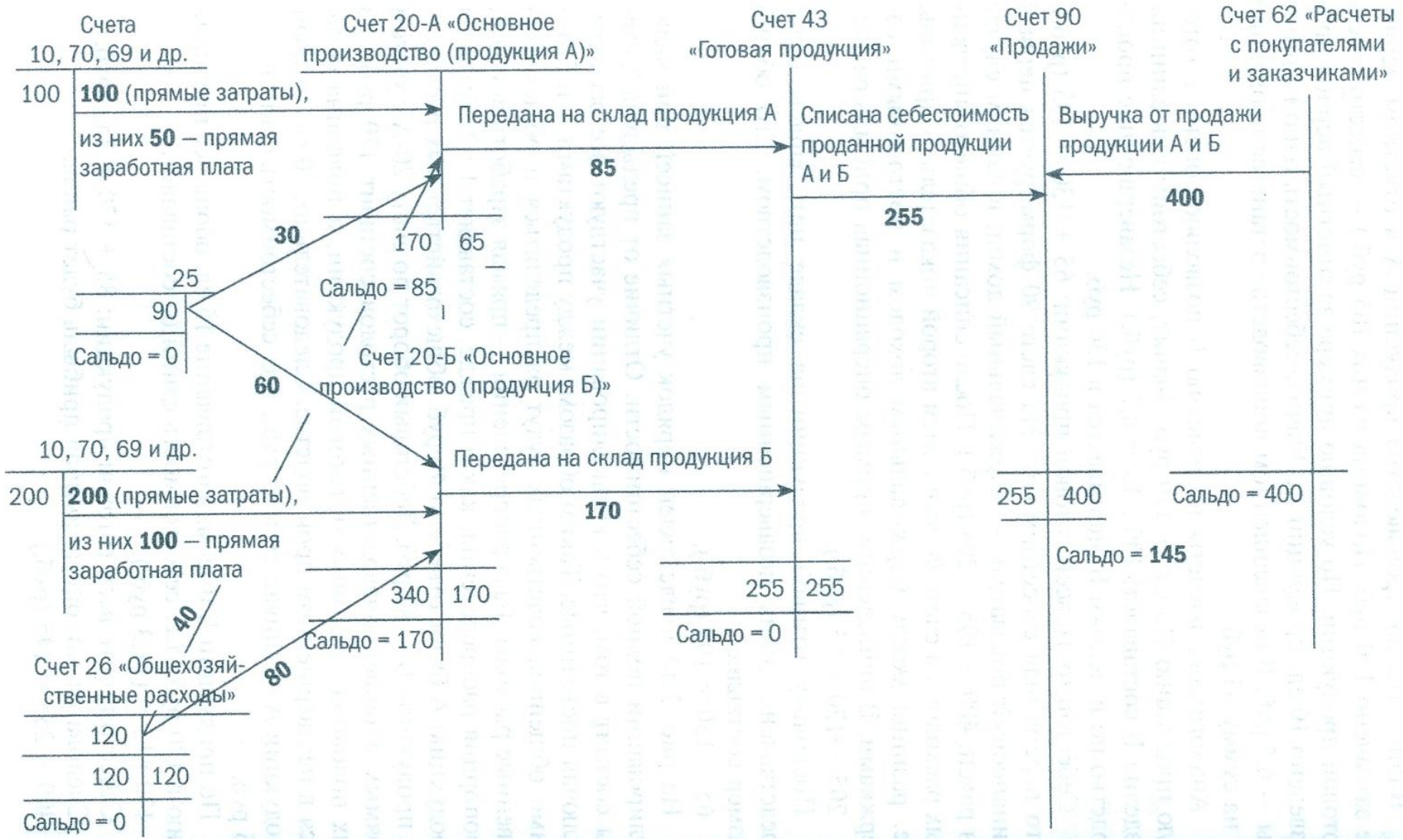


Рис. 3.3. Схема учетных записей при калькулировании полной себестоимости

Результаты выполненных расчетов сведены в табл. 3.5.

Таблица 3.5

Оценка себестоимости, прибыли и запасов при учете переменных (метод «директ-костинг») и полных затрат, руб.

Показатель	Учет переменных затрат	Учет полных затрат
Себестоимость единицы продукции: А Б	 6,5 8,7	 8,5 11,3
Оценка запасов	195,0	255,0
Прибыль	85,0	145,0

Сравнение полученных результатов позволяет заключить: себестоимость единицы продукции, рассчитанная методом «директ-костинг», ниже полной себестоимости (по продукции А — на 2 руб., по продукции Б — на 2,6 руб.). В результате при калькулировании неполной себестоимости на 60 руб. ниже и оценка запасов, чем при методе учета полных затрат (255–195). Поэтому себестоимость реализованной продукции оказывается выше, а следовательно, прибыль меньше при методе учета переменных затрат на те же 60 руб. (145 – 85).

Выбранный метод калькулирования влияет не только на величину себестоимости продукции, но и на содержание отчета о прибылях и убытках, формируемого в системе управленческого учета. В управленческом отчете о прибылях и убытках, составленном при использовании маржинального подхода, внимание фокусируется на разделении затрат на постоянную и переменную части. При этом непременно формируется показатель маржинального дохода. С учетом цифрового примера отчет выглядит следующим образом (табл. 3.6).

Таблица 3.6

Отчет о прибылях и убытках (составлен при использовании метода «директ-костинг»)

№ строки	Показатель	Сумма, руб.
1	Выручка от продажи продукции	400
2	Переменная часть себестоимости проданной продукции	195
3	Маржинальный доход (стр. 1 – стр. 2)	205
4	Постоянные расходы	120
5	Операционная прибыль (стр. 3 – стр. 4)	85

В отчете, составленном по результатам калькулирования полной себестоимости, показатель маржинального дохода не рассчитывается (табл. 3.7).

Таблица 3.7

Отчет о прибылях и убытках (составлен по результатам калькулирования полной себестоимости продукции)

№ строки	Показатель	Сумма, руб.
1	Выручка от продажи продукции	400
2	Себестоимость проданной продукции	255
3	Операционная прибыль (стр. 1 – стр. 2)	145

К *преимуществам системы «директ-костинг»* относятся:

- простота и объективность калькулирования частичной себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат;
- возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам. В связи с этим изменение структуры предприятия и связанные с ним изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость изделий;
- возможность акцентировать внимание руководства на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск;
- информация, получаемая в системе "директ-костинг", позволяет проводить эффективную политику цен, указывая на наиболее выгодные комбинации цены и объема;
- возможность проведения анализа в условиях ограниченного ресурса, что важно для планирования производства при наличии ограничивающих факторов;
- принципы системы «директ-костинг» могут быть использованы совместно с другими системами управленческого учета.

Недостатки системы «директ-костинг» состоят в следующем:

- трудности в разделении затрат на постоянные и переменные. Значительная часть смешанных расходов может быть квалифицирована по-разному, например, в зависимости от применяемого метода деления затрат на постоянные и переменные, а это будет сказываться на результатах;
- большинство компаний нуждается в информации о величине полных издержек, прежде всего, для определения цены изделия, так как в ценах в долгосрочном плане необходимо обеспечивать покрытие всех издержек предприятия. При отсутствии данных о полной себестоимости велик риск несоблюдения этого условия;
- возможно возникновение трудностей при формировании внешней отчетности.

Калькулирование фактической себестоимости

(назад в Оглавление)

Независимо от множества объектов учета затраты можно исследовать двумя методами — фактическим и методом учета нормативных затрат.

Учет фактических затрат — это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях.

Принципами учета фактических затрат на производство являются: полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми. Применение этого метода позволяет в конечном счете определить фактическую (или «историческую») себестоимость.

В этом состоит основной недостаток метода – он носит ретроспективную направленность и почти не имеет ценности для принятия решений, направленных в будущее.

Другими недостатками учета фактической себестоимости являются:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;
- в отсутствие стандартов (норм) единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;
- данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;
- учет фактической себестоимости трудоемок, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим.

Таким образом, учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов. Ценностное выражение результатов производственной деятельности искажается влиянием разнообразных конъюнктурных колебаний, которые мешают точно определить в каждом конкретном случае, насколько то или иное изменение себестоимости обусловлено успешностью работы самого предприятия и его отдельных подразделений и насколько оно вызвано объективными причинами — удорожанием материалов или ростом других расходов, не зависящих от предприятия. Все это предопределяет ограниченность использования данного

варианта учета для принятия управленческих решений, осуществления оперативного внутрихозяйственного бухгалтерского контроля.

Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

(назад в Оглавление)

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что в организации по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат. *Норма* — это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов. Они в свою очередь устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро) и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности организации.

Учет 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.

Схема бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования приведена на рис. 3.4. В схеме 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»).

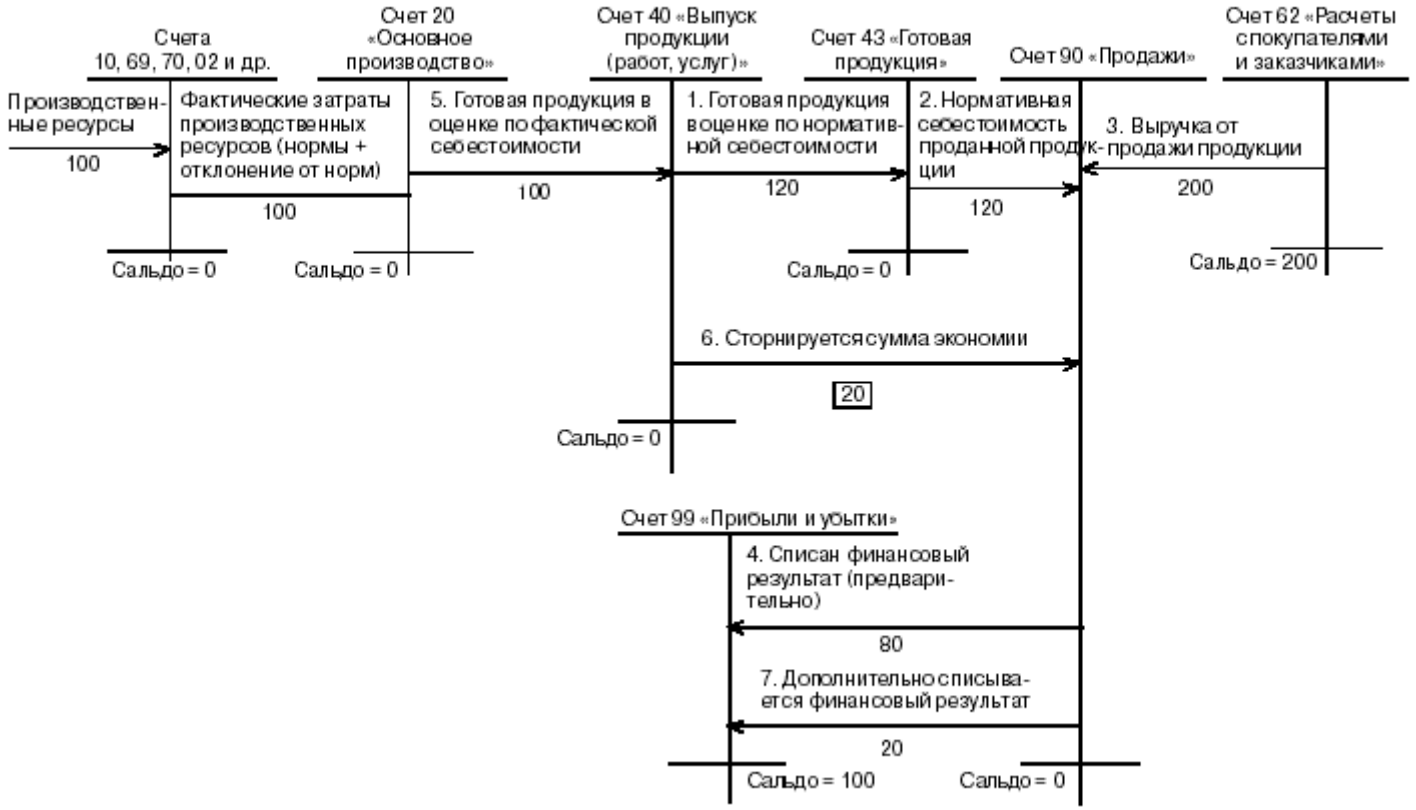


Рис. 3.4. Схема учетных записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования (экономия)

Как уже отмечалось, учет затрат ведется по установленным нормативам, отклонение фактических затрат от нормативных фиксируется отдельно. В данном случае нормативная себестоимость готовой продукции, изготовленной за отчетный период, составила 120 руб. (проводка 1). В этой же оценке списана себестоимость реализованной продукции (проводка 2). Остатков готовой продукции на складе нет. Выручка от реализации продукции — 200 руб. (проводка 3), следовательно, предварительно выявленный финансовый результат составляет 80 руб. (проводка 4). Отклонения фактических затрат от нормативных учитываются отдельно и относятся на себестоимость продукции. Информация о фактической себестоимости готовой продукции собирается по дебету счета 40 (проводка 5). В данном случае сумма фактических затрат составила 100 руб.

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:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В нашем примере достигнута экономия в сумме 20 руб. Поэтому сделана сторнировочная запись (проводка 6):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» 20 руб.

и скорректирован финансовый результат (проводка 7):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 20 руб.

На рис. 3.5 представлена обратная ситуация: по результатам работы за месяц установлен перерасход производственных ресурсов против их нормативной величины. Нормативная себестоимость готовой продукции — 120 руб. (проводка 1), в этой же оценке отражена себестоимость реализованной продукции (проводка 2).

Фактическая себестоимость готовой продукции составила 150 руб. (проводка 3), выручка от ее реализации — 200 руб. (проводка 4). Предварительно (до окончания отчетного периода), исходя из нормативных затрат, выведен финансовый результат — 80 руб. (проводка 5). По окончании отчетного периода на сумму перерасхода сделана дополнительная запись (проводка 6):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» 30 руб.

и скорректирован финансовый результат (проводка 7):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

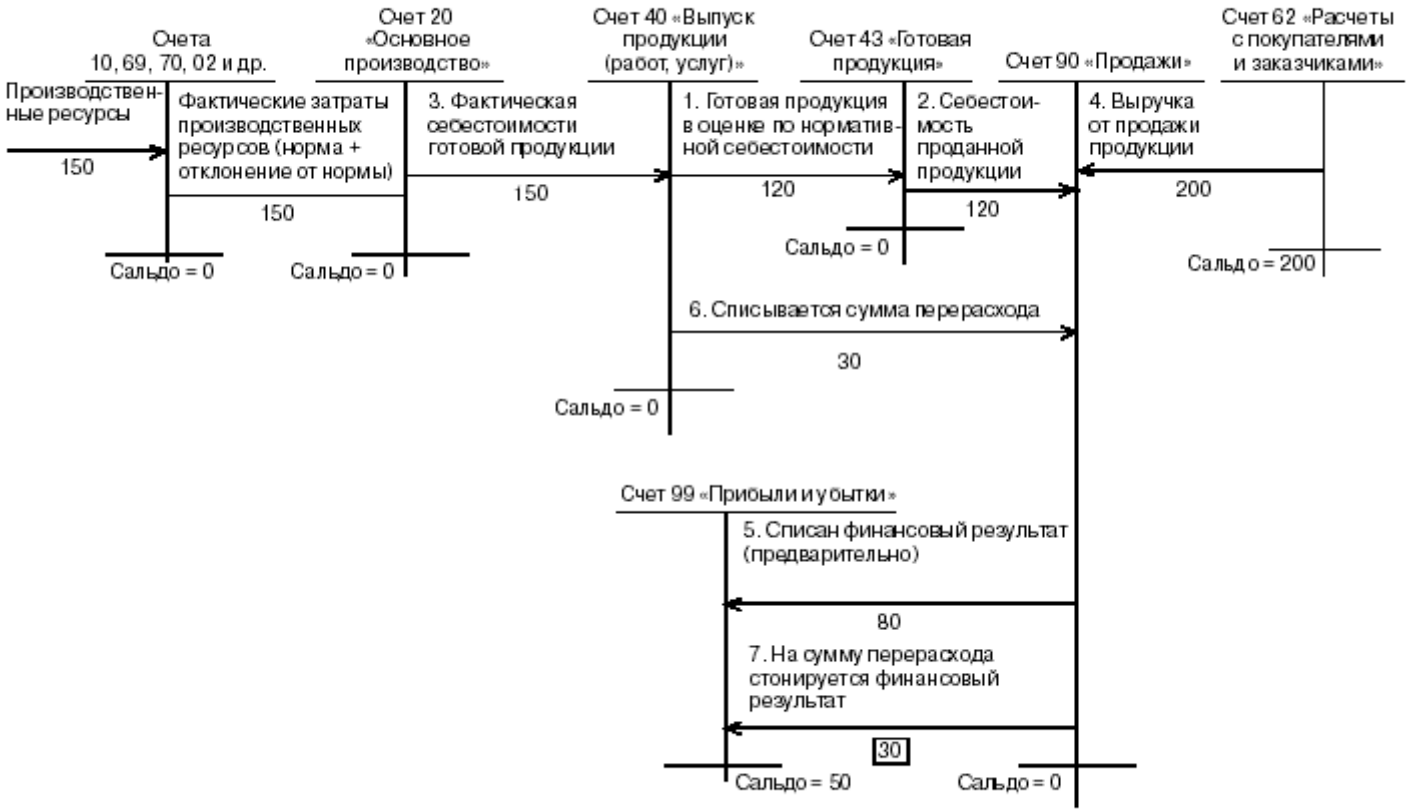


Рис. 3.5. Схема учетных записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования (перерасход)

Счет 40 может применяться при обоих вариантах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: по полной себестоимости или по ограниченной себестоимости.

Особенность счета 40 заключается не только в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от нормативной, но и в списании выявленных отклонений на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе также оценивается по нормативной себестоимости. Такой порядок ведения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» создает реальные предпосылки для практического использования в управленческом учете российских организаций метода «стандарт-кост», о котором речь пойдет далее.

Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат

(назад в Оглавление)

Термин *«стандарт-кост»* (Standard Costs) *подразумевает себестоимость, установленную заранее (в противоположность фактической себестоимости, данные о которой собираются)*.

Важно! Смысл этой учетной системы заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, — *учет потерь и отклонений в прибыли организации*. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением и реализацией продукции (выполнением работ, оказанием услуг).

Нормирование осуществляется в отношении всех затрат, связанных с производством и реализацией продукции. Нормируются все составляющие доходности: объемы продаж, коммерческие и административные расходы и т. д. Данная система используется в управленческом учете организаций как средство контроля и управления не только затратами, но и результатами организации.

Реализация системы «директ-костинг» предполагает предварительный расчет стандартной (нормативной) себестоимости, который выполняется по определенному алгоритму.

Пример. Основным видом деятельности предприятия является запись художественных фильмов на компакт-диски и их последующая реализация.

Смета доходов и расходов предприятия на предстоящий период, исходя из производства 5000 DVD-дисков, представлена в табл. 3.8.

По истечении планового периода в системе бухгалтерского управленческого учета подводятся итоги выполнения сметы. Оказалось, что вместо запланированного тиража в 5000 DVD-дисков реально произведено 4500 экземпляров.

В табл. 3.9 представлены данные о фактических показателях анализируемого предприятия (объем производства – 4500 DVD-дисков).

Цель системы «стандарт-кост» — правильно рассчитать и оперативно зафиксировать эти отклонения на счетах управленческого учета.

Таблица 3.8

Смета доходов и расходов на предстоящий плановый период

Показатель	**Сумма, руб.**
Выручка от продаж (5000 х 60)	300 000
Стоимость основных материалов: - компакт-дисков (5500 ед. х 13 руб./ед.) - полиграфической упаковки (5000 х 0,4 руб./ед)	 71 500 2000
Итого сумма прямых материальных расходов	73 500
Заработная плата производственных рабочих (9000 ч х 10 руб. за час)	 90 000
Общепроизводственные расходы: - переменные (по 4 руб. за 1 ч труда основных производственных рабочих) - постоянные (по 7 руб. за 1 ч труда основных производственных рабочих)	 36 000 63 000
Всего расходов	262 500
Прибыль	37 500

Таблица 3.9

Отчет об исполнении сметы

Показатель	**Сумма, руб.**
Выручка от продаж (4500 х 70)	315 000
Стоимость основных материалов: - компакт-дисков (5000 ед. х 13,5 руб./ед.) - полиграфической упаковки (5000 х 0,5 руб./ед.)	 67 500 2500
Итого сумма прямых материальных расходов	70 000
Заработная плата производственных рабочих (8500 ч х 11 руб. за 1 ч)	 93 500
Общепроизводственные расходы: - переменные (по 4 руб. за 1 ч труда основных производственных рабочих) - постоянные (по 7 руб. за 1 ч труда основных производственных рабочих)	 32 000 59 000
Всего расходов	255 000
Прибыль	60 000

На первом этапе анализируют отклонения по материалам. Стандартная стоимость потребленных материалов зависит от двух факторов — стандартного расхода материала на единицу продукции и стандартной цены на него.

Определим отклонение фактических затрат от стандартных под влиянием *первого фактора — цен на материалы.* Формула расчета этого отклонения $\Delta Ц_М$ может быть представлена в виде:

$$\Delta Ц_М = (\text{Фактическая цена за единицу} - \text{Стандартная цена за единицу}) \times \text{Количество закупленного материала.}$$

Исходя из данных табл. 3.8 и 3.9, определим размер отклонений фактических затрат от стандартных по ценам на компакт-диски и полиграфическую упаковку.

Компакт-диски:

$\Delta Ц_{м\ к\text{-}д}$ = (13,5 – 13) х 5000 = + 2500 руб.

Полиграфическая упаковка:

$\Delta Ц_{м\ у}$ = (0,5 – 0,4) х 5000 = + 500 руб.

Отклонения фактических материальных затрат от стандартных — неблагоприятные (Н), допущен перерасход средств.

Вторым фактором, влияющим на размер материальных затрат, является *удельный расход материалов*, т. е. их затраты на единицу продукции. Сравним стандартный расход компакт-дисков с фактическим: согласно смете затрат, стандартный расход на один DVD-диск должен был составить 1,1 (5500 : 5000) шт.

Фактический удельный расход составил 1,11 (5000 : 4500) (см. табл. 3.9). С учетом того, что фактически произведено 4500 DVD-дисков, стандартный расход компакт-дисков равен:

1,1 х 4500 = 4950 ед.

Аналогичные расчеты можно выполнить и по полиграфической упаковке.

Формула расчета отклонения фактических затрат от стандартных по использованию материалов $\Delta И_м$:

$\Delta И_м$ = (Фактический расход материалов – Стандартный расход материалов) х Стандартная цена материалов.

Тогда по компакт-дискам имеем:

$\Delta И_{м\ б}$ = (5000 – 4950) х 13 руб. = + 650 руб. — отклонение неблагоприятное (Н).

По полиграфической упаковке:

$\Delta И_{м\ у}$ = (5000 – 4500) х 0,4 руб. = + 200 руб. — отклонение неблагоприятное (Н). Перерасход связан с низким качеством закупленного материала. Ответственность за выявленные отклонения должна быть возложена на отдел закупок.

Далее рассчитаем *совокупное отклонение расхода компакт-дисков от стандартного* с учетом обоих факторов. Совокупное отклонение по материалам (Δсов.) — это *разница между фактическими затратами на материал и стандартными затратами с учетом фактического выпуска продукции.*

Стандартные удельные затраты компакт-дисков: 14,3 руб./ед. (71 500 руб. : 5000 ед.). С учетом фактического объема производства (4500 ед.) общая сумма стандартных затрат по компакт-дискам составит:

14,3 руб. х 4500 = 64 350 руб.

Фактические затраты на компакт-диски (см. табл. 3.9) составили 67 500 руб., следовательно, совокупное отклонение по ним $\Delta сов._{к\text{-}д}$ равно

$\Delta сов._{к\text{-}д}$ = 67 500 – 64 350 = +3150 руб. (Н).

Оно складывается под действием двух факторов:

отклонение по цене ($\Delta Ц_{м\ к\text{-}д}$)	+2500 (Н)
отклонение по использованию материала ($\Delta И_{м\ к\text{-}д}$)	+650 (Н)
	+3150 (Н)

Аналогичные расчеты выполним по полиграфической упаковке. Сумма совокупного отклонения $\Delta сов._у$ в этом случае составит:

$\Delta сов._у$ = 2500 – 2000 : 5000 х 4500 = + 700 руб.(Н)

Оно складывается из:

отклонения по цене ($\Delta Ц_{М\ у}$)	+500 (Н)
отклонения по использованию материала ($\Delta И_{М\ у}$)	+200 (Н)
	+700 (Н)

Вторым этапом расчетов является выявление отклонений фактической заработной платы основных производственных рабочих от стандартной и установление причин их возникновения. Общая сумма начисленной заработной платы при почасовой форме оплаты труда зависит от количества фактически отработанного времени и от ставки оплаты труда. Соответственно и размер отклонения фактически начисленной заработной платы основных рабочих от ее стандартной величины определяется двумя факторами: отклонением по ставке заработной платы и отклонением по количеству отработанных часов, т. е. по производительности труда.

Отклонение по ставке заработной платы ($\Delta ЗП_{СТ}$) определяется как разница между фактической и стандартной ставками заработной платы, умноженная на фактическое число отработанных часов:

$\Delta ЗП_{ст}$ = (Фактическая ставка заработной платы – Стандартная ставка заработной платы) х Фактически отработанное время.

Исходя из данных табл. 3.8 и 3.9, имеем:

$\Delta ЗП_{СТ}$ = (11 – 10) х 8500 = + 8500 руб. (Н).

Зависит ли это неблагоприятное отклонение от руководителя производственного подразделения? Если неквалифицированная работа выполняется в цехе высококвалифицированным рабочим, а потому и оплачивается по повышенной ставке, то зависит. Если администрация предприятия была вынуждена повысить уровень заработной платы персоналу цеха по каким-либо объективным причинам, то не зависит.

Отклонение по производительности ($\Delta ЗП_{ПТ}$) труда определяется следующим образом:

$\Delta ЗП_{пт}$ = (Фактически отработанное время в часах – Стандартное время на фактический выпуск продукции) х Стандартная почасовая ставка заработной платы.

Фактически отработанное время составило 8500 ч (см. табл. 3.9). Стандартная трудоемкость рассчитывается по данным табл. 3.8 на основании следующей информации: ожидаемый объем производства — 5000 ед., стандартные трудозатраты на этот объем — 9000 ч. Следовательно, стандартная трудоемкость равна 1,8 ч (9000 : 5000).

Отсюда отклонение по производительности труда составит:

$\Delta ЗП_{ПТ}$ = (8500 – 1,8 х 4500) х 10 = + 4000 руб. (Н).

Причины этих отклонений могут носить как объективный (не зависящий от работы цеха), так и субъективный (зависящий от деятельности начальника цеха) характер. Возникает необходимость разобраться в них.

Наконец, определяется *совокупное отклонение* фактически начисленной заработной платы от ее стандартной величины (ΔЗП). Для этого пользуются формулой:

ΔЗП = (Фактически начисленная заработная плата основных рабочих – Стандартные затраты по заработной плате с учетом фактического объема производства).

Сумма фактически начисленной заработной платы — 93 500 руб. (см. табл. 3.9). Стандартную заработную плату рассчитаем следующим образом.

Исходя из сметы затрат (см. табл. 3.8), сумма стандартной заработной платы составляет 90 000 руб. Она рассчитана на выпуск 5000 DVD-дисков. Следовательно, стандартная заработная плата в расчете на единицу продукции равна:

90 000 : 5000 = 18 руб.

Пересчитанная на фактически достигнутый объем производства, стандартная заработная плата составит: 18 х 4500 = 81 000 руб.

Тогда совокупное отклонение по трудозатратам (ΔЗП) определится следующим образом:

ΔЗП = 93 500 – 81 000 = + 12 500 руб. (Н).

Как показали расчеты, оно сформировалось под воздействием двух факторов:

отклонения по ставке заработной платы ($\Delta ЗП_{СТ}$) +8500 (Н)
отклонения по производительности труда ($\Delta ЗП_{ПТ}$) +4000 (Н)
+12 500 (Н)

В системе «стандарт-кост» отклонения фактических прямых затрат от нормативных могут выявляться не расчетным, а документальным путем. Документация отклонений по использованию материалов организуется следующим образом. В организациях существуют нормативные карты расхода материалов. Стандарты, установленные в них, являются основанием для выписки требования на отпуск материалов. Для получения дополнительных материалов выписывается дополнительное требование на отпуск, имеющую специальную форму. Суммированием требований на дополнительный отпуск материалов формируется информация об общем неблагоприятном отклонении фактических затрат от стандартных. Если достигнута экономия норм, специальным образом документируется возврат материалов на склад. Суммированием этих документов определяется размер благоприятного отклонения.

Документирование отклонений по прямым трудозатратам осуществляется при помощи нарядов. Отклонения специальным образом кодируются, классифицируются по центрам ответственности, операциям, заказам, причинам (например, недостатки в организации производства, поломка оборудования и т. д.).

На третьем этапе рассчитываются отклонения от норм фактических общепроизводственных расходов (ОПР). С этой целью определяется

нормативная ставка распределения общепроизводственных расходов. Для удобства анализа воспользуемся данными табл. 3.10.

Таблица 3.10

Сметные и фактические общепроизводственные расходы, руб.

№ строки	Показатель	По смете	Фактически
1	Постоянные общепроизводственные расходы	63 000	59 500
2	Переменные общепроизводственные расходы	36 000	32 000
3	Производство в нормо-часах	9000	8100
4	Нормативная ставка распределения постоянных ОПР на нормо-час (стр. 1 : стр. 3)	7	--
5	Нормативная ставка распределения переменных ОПР на нормочас (стр. 2 : стр. 3)	4	--

ОПР разделим на постоянную и переменную части (см. табл. 3.33 и 3.34).

Нормативная ставка распределения постоянных расходов — это частное от деления сметных постоянных накладных расходов на производство в нормо-часах: 63 000 : 9000 = 7 руб. Это означает, что на один нормо-час приходится 7 руб. постоянных общепроизводственных расходов.

Аналогично рассчитывается *нормативная ставка распределения переменных ОПР*: 36 000 : 9000 = 4 руб., т. е. одному нормо-часу соответствует 4 руб. переменных общепроизводственных расходов.

Эти ставки нужны для того, чтобы в дальнейшем скорректировать сметные ОПР с учетом фактически достигнутого объема производства.

Отклонение по общепроизводственным постоянным расходам ($\Delta ОПР_П$) определяется аналогично предыдущим расчетам:

$$\Delta ОПР_п = Фактические\ ОПР - Сметные\ ОПР,\ скорректированные\ на\ фактический\ выпуск.$$

Фактическое значение постоянных ОПР – 59 500 руб.

Далее вычисляют то значение постоянных ОПР, которое по норме должно было соответствовать фактически достигнутому объему производства. Для этого фактический объем производства в нормо-часах умножают на ставку распределения накладных расходов:

$$8100 \times 7 = 56\ 700 \text{ руб.}$$

Отсюда отклонение фактических постоянных накладных расходов от сметных составляет:

$$\Delta ОПР_П = 59\ 500 - 56\ 700 = +2800 \text{ руб. (Н)}$$

Это отклонение формируется под воздействием двух факторов:

1) за счет отклонений в объеме производства (^Δq);

2) за счет отклонений фактических постоянных расходов от сметных (^Δs).

Влияние *первого фактора* оценивается по формуле:

Δq = (Сметный выпуск продукции в нормочасах – Фактический выпуск продукции в нормочасах) х Нормативная ставка распределения постоянных ОПР.

В цифровом выражении это составит:

Δ*q* = (9000 – 8100) х 4 = + 6300 руб. (Н)

Второй фактор оценивается как разность между фактическими и сметными постоянными общепроизводственными расходами:

Δ*s* = 59 500 – 63 000 = –3500 руб. (Б)

Аналогичные расчеты выполняются по переменным общепроизводственным расходам ($\Delta ОПР_{пер}$). Для этого используется следующая информация (см. табл. 3.10):

фактический выпуск в нормо-часах — 8100;

ставка распределения переменных ОПР — 4;

фактические переменные ОПР — 32 000.

Следовательно, отклонение составит:

$\Delta ОПР_{пер}$ = 32 000 – 8100 х 4 = – 400 руб. (Б).

Каковы же возможные *причины отклонений фактических ОПР от сметных*? Установлено, что переменные ОПР находятся в зависимости от времени труда основных производственных рабочих.

Таким образом, *первой причиной* может явиться отклонение фактического времени труда основных рабочих от сметного ($\Delta В_Т$). Размер данного отклонения определяется по формуле:

ΔB_m = Фактические переменные общепроизводственные расходы –
– Сметные переменные общепроизводственные расходы,
скорректированные на фактический выпуск продукции.

Фактические переменные накладные расходы —32 000 руб., фактическое время труда основных производственных рабочих — 8500 ч (см. табл. 3.9). Согласно смете одному часу труда основных производственных рабочих соответствует 4 руб. переменных накладных расходов. Следовательно, размер отклонения составит:

$\Delta В_Т$ = 32 000 – 4 х 8500 = – 2000 руб. (Б).

Для выяснения причин возникшего отклонения необходим анализ по каждой статье переменных расходов.

Второй причиной отклонения является то, что фактические общепроизводственные расходы отличаются от сметных. Это отклонение называют *отклонением переменных ОПР по эффективности* ($\Delta ОПР_Э$) и рассчитывают по формуле:

$\Delta ОПР_Э$ = (Фактическое время труда – Время труда по норме, скорректированное на фактический выпуск продукции) х Нормативная ставка переменных общепроизводственных расходов.

В рассматриваемом примере отклонение переменных общепроизводственных расходов по эффективности составит:

$\Delta ОПР_Э$ = (8500 – 8100) х 4 = + 1600 руб. (Н).

Таким образом, рассчитанное выше неблагоприятное совокупное отклонение фактических переменных накладных расходов от сметных ($\Delta ОПР_{пер}$) сложилось под воздействием двух факторов:

отклонения по переменным накладным расходам ($\Delta В_Т$)	-2000 (Б)
отклонения по эффективности накладных расходов ($\Delta ОПР_Э$)	+1600 (Н)
	- 400 (Б)

Целью расчетов, выполненных выше, были анализ и контроль работы цеха, ответственного за выпуск продукции. Однако фактическая прибыль отклоняется от сметной не только в связи с изменениями запланированных (стандартных) затрат. Фактическая прибыль зависит и от успехов работы другого центра ответственности — отдела продаж. Продать можно больше запланированных сметой объемов продукции (первый фактор, влияющий на прибыль) и по более высоким ценам (второй фактор). Поэтому расчеты заканчиваются анализом отклонений фактической прибыли от сметной, явившихся следствием двух этих факторов.

Совокупное отклонение этого показателя ($\Delta П$) рассчитывается как *разность между фактической прибылью, определенной на базе нормативных издержек (ФП), и сметной прибылью, также рассчитанной на основе нормативных издержек (СП).*

Цена реализации одного DVD-диска по смете составляла 60 руб. (см. табл. 3.8). Удачно проведенная рекламная кампания позволила организации повысить отпускную цену до 70 руб. (см. табл. 3.9). С учетом данных табл. 3.8 вычитаемая СП будет равна:

60 х 5000 – (73 500 + 90 000 + 36 000 + 63 000) = 37 500 руб.

Остается определить размер фактической прибыли, пересчитанной с учетом нормативных издержек. Эта процедура выполняется потому, что отдел продаж отвечает лишь за количество реализованной продукции и ее цену, но не за производственные затраты.

Фактическая выручка от реализации продукции составила:

4500 х 70 = 315 000 руб.

Затем по данным сметы (см. табл. 3.8) рассчитывается нормативная себестоимость единицы продукции. Для этого все запланированные затраты делят на ожидаемое количество продукции в натуральном выражении:

262 500 : 5000 = 52,5 руб.

Фактически произведено и реализовано 4500 DVD-дисков , следовательно, нормативная себестоимость фактического объема реализации составляет:

52,5 х 4500 = 236 250 руб.

Отсюда ФП равна:

315 000 – 236 250 = 78 750 руб.

Отклонение показателя прибыли от его сметного значения составляет:

$\Delta П = 78\ 750 - 37\ 500 = +41\ 250$ руб. (Б).

Это отклонение является благоприятным, так как речь уже идет о доходной, а не о расходной части сметы.

Вычисленное совокупное отклонение может вызываться двумя причинами. От сметы могут отклоняться:

1) фактическая цена продаж ($\Delta П_Ц$);

2) фактический объем продаж ($\Delta П_Р$).

Отклонение по цене продаж $\Delta П_Ц$ рассчитывается по формуле:

$\Delta П_ц$ = (Фактическая прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции – Нормативная прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции) х х Фактический объем продаж.

В цифровом выражении это составит:

$\Delta П_Ц = [(70 - 52{,}5) - (60 - 52{,}5)] \times 4500 = +45\ 000$ руб. (Б),

где 70 руб. — фактическая цена одного DVD-диска ;

52,5 руб. — нормативная себестоимость одного DVD-диска;

60 руб. — нормативная цена одного DVD-диска.

Отклонение по объему продаж $\Delta П_Р$ вычисляется по формуле:

$\Delta П_Р$ = (Фактический объем продаж – Сметный объем продаж) х Нормативная прибыль на единицу продукции.

Нормативная прибыль на единицу продукции рассчитывается как разность между нормативной ценой и нормативной себестоимостью одного DVD-диска:

60 – 52,5 = 7,5 руб.

Тогда отклонение по объему продаж составит:

$\Delta П_Р = (4500 - 5000) \times 7{,}5 = -3750$ руб. (Н)

Итак, благоприятное совокупное отклонение прибыли (^П), составившее 41 250 руб., сформировалось под воздействием двух факторов:

цены за единицу продукции ($\Delta П_Ц$)	+45 000 (Б)
объема продаж ($\Delta П_Р$)	-3750 (Н)
	+41 250 (Б)

Полученную информацию бухгалтер-аналитик может представить менеджеру на счетах (при этом специальный счет выделяется для учета выявленных отклонений) или в виде итоговой таблицы (табл. 3.11). Она наглядна для восприятия и легко читается любым руководителем, не владеющим бухгалтерским учетом. Данная информация позволяет увязать ожидаемую прибыль с фактически достигнутой, оперативно устранять причины и компенсировать последствия неблагоприятных отклонений, т. е. эффективно управлять как затратами, так и результатами.

Таблица 3.11

Взаимосвязь сметной и фактической прибыли

№ строки	Показатель	Сумма, руб.
1	Сметная прибыль	37 500
2	Отклонения по продажам: - по цене (∆Пц) - по объему (∆Пр)	 45 000 (Б) 3750 (Н)
2а	Итого отклонение по продажам (∆П)	41 250 (Б)
3	Отклонения по прямым материальным затратам: - по цене компакт-дисков(∆Цм к-д) - по цене полиграфической упаковки (∆Ц м у.)	 2500 (Н) 500 (Н)
3а	Итого отклонение по цене материалов (∆Цм): - по использованию компакт-дисков (∆И к-д) - по использованию полиграфической упаковки (∆Имy)	3000 (Н) 650 (Н) 200 (Н)
3б	Итого отклонение по использованию материалов (∆сов)	850 (Н)
4	Отклонения по прямой заработной плате: - по ставке (∆ЗПст) - по производительности труда (∆ЗППТ)	 8500 (Н) 4000 (Н)
4а	Итого отклонение по прямым трудозатратам (∆ЗП)	12 500 (Н)
5	Отклонения по постоянным общепроизводственным расходам: - за счет отклонения фактических накладных расходов от сметных (∆s) - за счет отклонения в объеме производства (∆q)	 3500 (Б) 6300 (Н)
5а	Итого отклонение по постоянным общепроизводственным накладным расходам (∆ОПРП)	2800 (Н)
6	Отклонения по переменным производственным накладным расходам: - за счет отклонения фактического времени труда от сметного (∆ВТ) - за счет отклонения по эффективности общепроизводственных расходов (∆ОПРЭ)	2000 (Б) 1600 (Н)
6а	Итого отклонение по переменным общепроизводственным расходам (∆ОПРпер)	400 (Б)
7	Фактическая прибыль (стр. 1 + стр. 2а + стр. 6а – стр. 3а – стр. 3б – стр. 4а – стр. 5а)	60 000

(назад в Оглавление)

Контрольные вопросы и задания

1. Сформулируйте определение себестоимости продукции, назовите ее виды. Какие затраты включаются, какие не включаются в себе¬стоимость продукции (работ, услуг)?
2. Какова роль калькулирования в управлении производством?
3. Определите связь между калькулированием и производственным учетом.
4. Назовите принципы калькулирования и раскройте их содержание.
5. Какова классификация методов учета затрат и калькулирования?
6. В чем сущность попроцессного метода калькулирования? Какова сфера его применения?
7. В каких отраслях промышленности применяется попередельное калькулирование? В чем его особенности?
8. Что такое условная единица и каково ее практическое значение?
9. Определите особенности полуфабрикатного и бесполуфабрикатного методов учета: сферу применения, организацию аналитического учета, порядок учетных записей.
10. Что является объектом учета затрат при позаказном методе калькулирования? Какова последовательность распределения косвенных расходов между отдельными заказами?
11. Раскройте сущность оценки запасов методами ФИФО, ЛИФО и средней. Каковы последствия их применения в условиях инфляции?
12. Назовите статьи общепроизводственных и общехозяйственных накладных расходов. Какие показатели могут применяться в качестве базы их распределения?
13. Каковы особенности калькулирования производственной себестоимости?
14. Назовите принципиальное отличие метода «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости. Приведите схему учетных записей при использовании «директ-костинг». Какие финансовые показатели формируются в условиях применения этого метода?
15. В чем отличия нормативного метода учета затрат и калькулирования от учета фактических издержек? Что такое норма, какие требования к ней предъявляются?
16. Каков порядок учета отклонений в условиях системы «стандарт-кост»?
17. Назовите преимущества системы «стандарт-кост» перед нормативным методом учета затрат и калькулирования.

Тема 4. Учетная политика организации для целей управленческого учета

4.1. Законодательные основы бухгалтерского управленческого учета

(назад в Оглавление)

В отличие от бухгалтерского финансового учета, принципы и правила ведения которого определены Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», управленческий учет подобной регламентации подвержен быть не может. Менеджмент каждой коммерческой организации имеет собственную целевую направленность, в связи с чем построение системы управленческого учета становится для нее своеобразным ноу-хау.

Основой при постановке управленческого учета могут стать положения по управленческому учету (Statements on management accounting – SMA) института управленческого учета США (IMA). Они разрабатываются и публикуются уже более 30 лет. Представляя собой рекомендации высококлассных специалистов в области управленческого учета для американских компаний, Положения могут использоваться российскими организациями при разработке внутрифирменных стандартов управленческого учета. В настоящее время разработано более 60 таких рекомендаций – от базовых, определяющих цели управленческого учета (положения 1А, 1В и т.д.) и словаря управленческого учета (2А) до основ отчетной информации для менеджеров (5В) и внедрения АВС-костинга (4Т). В таблице, приведенной ниже, представлен перечень положений по управленческому учету первых двух уровней (категорий) *.

Таблица 4.1

Перечень положений по управленческому учету (Statements on management accounting – SMA) института управленческого учета США (IMA) (фрагмент)

Category 1:Objectives	**Категория 1: цели**
«Definition of Management Accounting» (1981)	«Определение управленческого учета» (1981)
«Objectives of Management Accounting» (1982)	«Цели управленческого учета» (1982)
«Standards of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management» (1997)	«Стандарты этического поведения участников управленческого учета и финансового менеджмента» (1997)
«The Common Body of Knowledge of Management Accounting» (1986)	«Общая часть знаний об управленческом учете» (1986)
«Education for Careers in Management Accounting» (1987)	«Образование для карьеры в управленческом учете» (1987)
Category 2:Terminology	**Категория 2: Терминология**
«Management Accounting Glossary»	«Толковый словарь управленческого учета»

Как отмечалось, управленческий учет функционирует в организации параллельно с системой финансового учета. При этом управленческий учет может иметь следующие отличительные особенности:

1) правила и методы ведения управленческого учета могут быть отличны от правил, используемых в финансовом учете. В управленческом учете можно воспользоваться принципами РПБУ, подходами, декларируемыми МСФО, можно использовать иные, отличные от указанных, приемы и методы;
2) управленческий учет может оперировать исходной информацией, не тождественной массиву данных финансового учета. Так, существенное место в управленческой отчетности отводится нефинансовой информация, чрезвычайно важной для решения стратегических задач управления.

В управленческом учете могут отражаться те события хозяйственной жизни организации, которые с точки зрения РПБУ объектами учета не являются – доходы, расходы и финансовые результаты, еще не полученные (не понесенные), но ожидаемые в ближайшем времени вследствие реализации подписанных предприятием соглашений, договоров о намерении и проч. Кроме того, весьма полезным для целей управления оказывается отражение на счетах управленческого учета плановой бюджетно-сметной информации.

Таким образом, системе управленческого учета, помимо первичной информации, циркулирующей в финансовом учете, приходится аккумулировать и обрабатывать дополнительный информационный массив.

Цель, задачи, набор первичной информации управленческого учета и способы ее обработки прописываются в специальных внутрифирменных стандартах управленческого учета. В качестве такового может выступить ***учетная политика для целей управленческого учета (УПУУ)*** (управленческая учетная политика).

Определение термина «учетная политика для целей управленческого учета» представлено в немногочисленных авторских работах - М.М. Каверина, Н.П. Кондракова, М.С. Кузьминой, А.В. Сафронова. Так, М.С. Кузьминой предложено следующее определение: «управленческая учетная политика – это совокупность регламентных внутрифирменных процедур информационного обмена, направляемых на принятие управленческих решений для достижения целей организации» [Кузьмина М.С. «Формирование управленческой учетной политики»// Бухгалтерский учет, 2007, №4. с.73]. В данной трактовке обращено внимание на документальное закрепление методов учетной политики, но ничего не сказано о выборе элементов управленческого учета. Представим расширенное и более универсальное определение управленческой учетной политики.

Важно! ***УПУУ представляет собой внутренний регламент организации, определяющий принципы и организационные основы построения и ведения управленческого учета и содержащий совокупность способов его ведения и составления управленческой отчетности***. На рис.4.1 представлено место управленческой учетной политики в единой системе обеспечения пользователей учетной информации.

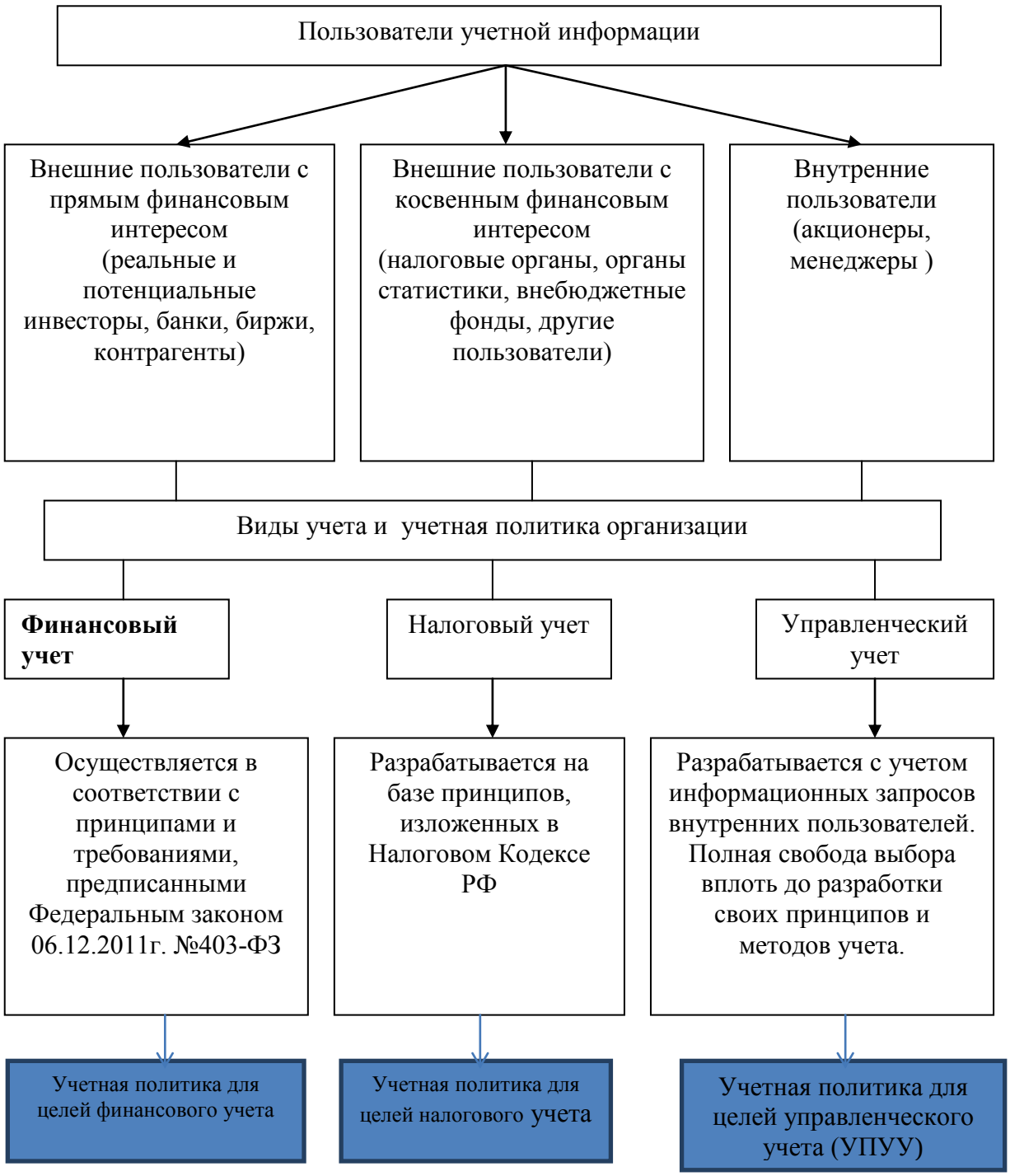


Рис. 4.1. Место управленческой учетной политики в единой системе обеспечения пользователей учетной информации

Содержание и структура управленческой учетной политики является индивидуальной для каждой организации и представляет собой коммерческую тайну. Очевидно одно - определяя содержание УПУУ, необходимо отталкиваться от информационных запросов менеджеров организации.

Подобно учетной политике для целей финансового учета, УПУУ может включать организационный, технический и методический аспекты, содержание которых представлено на рис.4.2. Организационный аспект УПУУ должен определять избранные предприятием подходы к формированию центров финансовой ответственности, выделению операционных сегментов компании,

подходы к организации бюджетирования, учета и контроля затрат и результатов структурных подразделений, прописывать регламент подачи информации, степень ее конфиденциальности в зависимости от уровня управления организацией и др. Организационный аспект управленческой учетной политики должен определить избранную предприятием форму ведения управленческого учета (вариант автономии, интегрированная или смешанная форма), способ передачи и обмена информацией между системами финансового и управленческого учета. Кроме того, в этом разделе учетной политики следует определить основных пользователей внутренней управленческой отчетности, виды и частоту представляемых им отчетов.

Технический аспект управленческой учетной политики, в первую очередь, предполагает создание системы учетных регистров, разработку рабочего плана счетов для целей управленческого учета, формирование системы многоуровневой управленческой отчетности, избранную организацией технологию обработки учетной информации, избрание валюты учета. Чрезвычайно важным здесь оказывается избранная организацией технология обеспечения сохранности и конфиденциальности учетной информации.

От построения рабочего управленческого плана счетов зависит, какая информация, в конечном итоге будет формироваться во внутренней управленческой отчетности организации. Поэтому аналитический аспект учета здесь выходит на первый план. Кроме того, при формировании рабочего плана счетов особое внимание следует уделить построению отражающих счетов, а также счетов для учета информации, обрабатываемой лишь в системе управленческого учета. Подобная информация не должна попасть в систему бухгалтерского финансового учета.



Рис.4.2 . Содержание учетной политики в системе управленческого учета

Наиболее насыщенным оказывается *методический аспект* УПУУ. В случае, если методы оценки, амортизации внеоборотных активов оказываются отличными от методов, используемых в системе финансового учета, подобная информация подлежит специальному раскрытию. То же относится к методам учета товарно-материальных запасов.

Методический аспект учетной политики должен раскрывать методы учета затрат и калькулирования, подходы к распределению по объектам калькулирования косвенных затрат, применяемые в отдельных сегментах организации, определенные предприятием для этих целей статьи калькуляции. Чрезвычайно важным для целей управления оказывается порядок формирования финансового результата, в частности, маржинального дохода. В этой связи классификация затрат центров финансовой ответственности на постоянные и переменные и методика формирования их финансового результата также могут составлять содержание методического аспекта УПУУ.

При использовании организацией трансфертного ценообразования в этом разделе учетной политики должны раскрываться избранные организацией методы их формирования и порядок применения.

УПУУ – это внутренний инструмент каждой организации, являющийся важнейшим связующим звеном менеджмента и учета организации, использование которого позволяет сформировать и преобразовать первичную информацию в такой вид, который отвечал бы информационным запросам менеджеров и собственников организации, способствуя принятию ими адекватных управленческих решений .

Накопленная и подготовленная по правилам УПУУ информация, позволяет внутренним пользователям организации принимать правильные и качественные решения. Благодаря такой информации можно контролировать текущую деятельность организации, планировать ее стратегию и тактику, оптимально использовать ресурсы, а также оценивать результаты деятельности. Каждая построенная система управленческого учета уникальна, поскольку является продуктом интеллектуального труда, своего рода ноу-хау организации [42, с.64].

Процесс разработки УПУУ представляет собой сложный и многоэтапный процесс, который имеет свои особенности. На формирование управленческой учетной политики оказывают влияние внутренние и внешние факторы. К внутренним факторам относятся: особенности производства, состав выпуска продукции, формы специализации цехов (технологическая, предметная), потребляемые сырье и материалы, формы оплаты труда, наличие информационного обеспечения, формы собственности и организационных структур управления, уровень квалифицированных сотрудников и компетентность руководителей. В качестве внешних факторов можно выделить: международные, национальные, рыночные, конкурентные, политические, правовые, а также факторы, составляющие экономическую среду

предприятия, к ним относятся такие понятия как инфляция, спад производства и т.д. [42, с. 65].

Сочетание факторов, их существенность, влияние и изменение индивидуальны для каждого хозяйствующего субъекта. Принимая во внимание внешние и внутренние факторы, предприятие выбирает оптимальные способы ведения управленческого учета. К таким способам относятся: способы группировки и оценки фактов хозяйственной жизни, погашение стоимости активов, организация документооборота, системы регистров учета, обработки информации и другие способы и приемы.

Таким образом, проведя детализацию содержания системы управленческого учета на наличие аспектов управленческой учетной политики, важно отметить, что УПУУ обладает наибольшей совокупностью инструментов, чем учетная политика для целей финансового учета. Разграничение элементов управленческого учета, поможет определиться хозяйствующему субъекту с целью формирования учетной политики.

При формировании управленческой учетной политики положительным моментом является отсутствие общих рекомендаций в нормативных актах по разработке УПУУ. Вследствие этого, компания может использовать многообразие приемов и методов любых систем учета, не ограничивая себя только предложенными способами ведения учета действующим законодательством.

Разработка УПУУ, как правило, производится при непосредственном участии менеджеров организации, при ее формировании необходимо принимать во внимание мнение специалистов производственных подразделений, планово-экономического, финансового отделов, бухгалтерии и других заинтересованных служб. Выбранная УПУУ должна способствовать достижению не только тактических, но и стратегических целей организации.

Разрабатывая УПУУ, необходимо иметь в виду, что с переходом на новый уровень своего развития цели организации значительно меняются. В течении своего жизненного цикла организация проходит такие стадии своего функционирования, как создание, рост, зрелость, упадок. Очевидно, что переход организации с одной стадии развития на другую будет требовать уточнения УПУУ.

(назад в Оглавление)

Контрольные вопросы и задания

1. Какие внутрифирменные регламенты могут использоваться для построения системы управленческого учета организации?

2. Каково содержание и назначение управленческой учетной политики?

3.Кто определяет порядок ее разработки?

4. Раскройте возможное содержание организационного аспекта УПУУ.

5.На решение каких вопросов направлен методический аспект УПУУ?

6. Какие стороны деятельности организации прописываются в техническом аспекте УПУУ?

Тема 5. Основы планирования и бюджетирования

Сущность планирования и бюджетирования и понятие бюджета. Назначение и функции бюджетирования

(назад в Оглавление)

Важнейшим элементом системы управленческого учета организации является бюджетирование, сущность которого состоит в разработке и составлении взаимосвязанных планов (бюджетов) финансово - хозяйственной деятельности организации и ее подразделений. В процессе бюджетирования менеджмент организации стремиться реализовать ее текущие и стратегические цели. Бюджетирование направлено на решение ряда проблем, важнейшими из которых являются оптимизация денежных потоков, определение объемов и условий внешнего финансирования, достижение сбалансированности источников поступления денежных средств с их использованием и др.

Роль бюджетирования в управлении бизнес-структурой заключается в том, чтобы представить все финансовые и нефинансовые показатели, ожидаемые в результате предстоящей деятельности компании, в максимально удобной для топ-менеджмента форме, способствующей принятию эффективных тактических и стратегических управленческих решений.

Смета (или бюджет) представляет собой финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий. Это прогноз будущих финансовых операций.

Важно! Согласно определению Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США, ***бюджет — это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.***

Бюджет является количественным выражением планов деятельности и развития организации, координирующим и конкретизирующим в цифрах проекты менеджеров. В результате его составления становится ясно, какую прибыль получит организация при одобрении того или иного плана развития. Использование бюджета создает для организации следующие преимущества.

1. Планирование, как стратегическое, так и тактическое, помогает контролировать производственную ситуацию. В отсутствии плана менеджеру, как правило, остается только реагировать на обстановку, вместо того чтобы ее контролировать. Бюджет, являясь составной частью плана, содействует четкой и целенаправленной деятельности предприятия.

2. Бюджет, будучи составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее центров ответственности. В отсутствие бюджета, при сравнении показателей текущего периода с предыдущими можно прийти к ошибочным выводам, а

именно: показатели прошлых периодов могут включать результаты низкопроизводительной работы. Улучшение этих показателей означает, что организация стала работать лучше, но свои возможности она не исчерпало. При использовании показателей предыдущих периодов не учитываются появившиеся возможности, которых не существовало в прошлом.

3. Бюджет как средство координации работы различных подразделений организации побуждает управляющих отдельных звеньев строить свою деятельность с учетом интересов организации в целом.

4. Бюджет — основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и качества работы их руководителей: работа менеджеров оценивается по отчетам о выполнении бюджета; сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и действия. Наконец, с помощью бюджета проводится анализ отклонений, о котором речь шла в гл. 3.

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом. Часто используют термин «бюджетный процесс», имея в виду процесс составления, согласования, корректировки, утверждения, исполнения, контроля всех бюджетов группы компаний.

В крупных компаниях создается бюджетный комитет – орган организации, управляющий и регулирующий процессы системы бюджетирования.

Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки, как правило, идет снизу вверх. Функции и ответственность участников в рамках бюджетного процесса представлены в Приложении .

Бюджетный цикл состоит из ряда этапов:

- 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.

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

а) генеральный и частные;

б) гибкие и статические.

Бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называется генеральным. Его цель — объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия, называемые частными бюджетами.

В результате составления генерального бюджета формируются:

- прогнозируемый баланс;
- план (бюджет) прибылей и убытков;

- прогноз движения денежных средств.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

1) операционного бюджета — включающего план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации;

2) финансового бюджета — включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс.

В отличие от финансовой отчетности (баланса, отчета о прибылях и убытках и др.), форма бюджета не стандартизирована. Его структура зависит от объекта планирования, размера организации и степени квалификации разработчиков.

Информация, содержащаяся в бюджете, должна быть предельно точной — определенной и значащей для ее пользователя. Этот документ может:

1) содержать лишь данные:

а) о доходах,

б) о расходах,

в) о доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированы;

2) разрабатываться в любых единицах измерения — как стоимостных, так и натуральных;

3) составляться как для организации в целом, так и для ее подразделений — центров ответственности, что позволяет скоординировать их действия.

Бюджет может разрабатываться на годовой основе (с разбивкой по месяцам) и на основе непрерывного планирования (когда в течение I квартала пересматривается смета II квартала и составляется смета на I квартал следующего года, т.е. бюджет все время проецируется на год вперед).

Последовательность разработки генерального бюджета организации

Алгоритм составления бюджета, а также организационные основы бюджетирования отражаются во внутрифирменном регламенте управленческого учета – Положении о бюджетировании.

Важно! Принципиальная схема построения генерального бюджета производственного предприятия представлена на рис. 5.1.

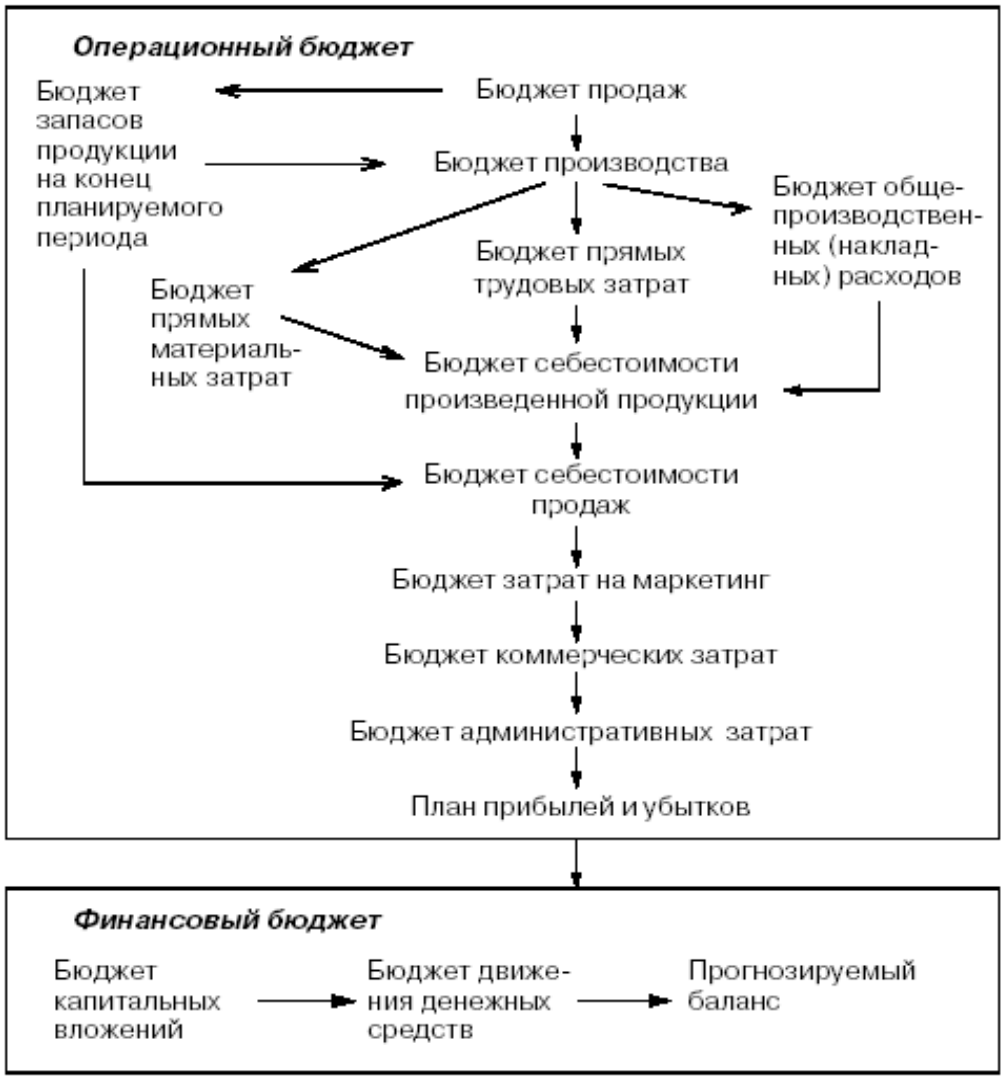


Рис.5.1. Последовательность составления генерального бюджета производственного предприятия

Как следует из рис.5.1, генеральный бюджет состоит из следующих частей:

- финансовый бюджет (включающий бюджет капитальных вложений (инвестиционный бюджет), бюджет движения денежных средств, прогнозный баланс);
- операционный бюджет (включающий бюджет продаж, бюджет производства, бюджет прямых материальных затрат, бюджет управленческих расходов и др.);

Несмотря на единую структуру, состав элементов генерального бюджета (особенно его операционной части) во многом зависит от вида деятельности организации.

В зависимости от целей сравнения и анализа показателей деятельности предприятия бюджеты делятся на *статические (жесткие)* и *гибкие*.

Статический бюджет – бюджет организации, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности. Доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации. Все бюджеты, входящие в генеральный

бюджет статические. При сравнении статического бюджета с фактически достигнутыми результатами не учитывается реальный уровень деятельности организации, т.е. все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого объема реализации.

Гибкий бюджет – бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, т.е. предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации. Для каждого возможного уровня реализации здесь определена соответствующая сумма затрат. Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются. В идеальном случае гибкий бюджет составляется после анализа влияния изменений объема реализации на каждый вид затрат.

Бюджет не имеет строгих форм, которые следует строго соблюдать. Бюджет должен ясно и доступно предоставлять информацию для пользователя. Он может быть подготовлен в любых единицах измерения и в любом временном интервале.

Процедуру составления бюджета рассмотрим на примере теплоснабжающей организации, целью деятельности которой является передача тепла конечному потребителю.

Отправной точкой в системе бюджетирования всегда является бюджет продаж (табл. 5.1). Его построение предполагает исследование рынка, определение динамики спроса с учетом сезонных колебаний и иных факторов, изучение стратегии конкурентов и т.д. Бюджет продаж является основой других бюджетной предприятия. Этот план раскрывает поквартальный объем продаж по видам продукции и по организации в целом. В нем представлен прогноз совокупного дохода предприятия, на основе которого будут оцениваться поступления от потребителей тепла.

Таблица 5.1

Бюджет продаж теплоснабжающей организации на 2014 год

Показатели	**В 2013 году, тыс.руб.**	**Прогноз на 2014 год, тыс.руб.**					**Изменение (+;-)**	
		Всего	**1 квартал**	**2 квартал**	**3 квартал**	**4 квартал**	**тыс. руб.**	**%**
1. Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, всего	34 374	46 405	11601,2	11601,2	11601,2	11601,2	12 031	+35
В том числе:								

Показатели	В 2013 году, тыс.руб.	Прогноз на 2014 год, тыс.руб.					Изменение (+;-)	
		Всего	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	тыс. руб.	%
от передачи тепла	27155	37588	9165	9165	9165	9165	10433	+38
от прочих операций	3781	4641	1276	1276	1276	1276	859	+23
от услуг по управлению в многоквартирных жилых домах	3437	4176	1160	1160	1160	1160	739	+22

Как следует из представленного бюджета, основным источником дохода организации станет передача тепловой энергии, объем продаж планируется довести до 138% или 10433 тыс. руб. Рост объемов услуг от прочих операций предполагается увеличить на 23%, доходы от услуг по управлению многоквартирными - на 22% в сравнении с предыдущим годом.

Далее, учитывая отраслевые особенности деятельности теплоснабжающей организации, может быть выполнен расчет денежных поступлений, ожидаемых в 2014 году. Для этого составляют бюджет поступлений денежных средств (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Бюджет поступлений денежных средств в 2014 году

Показатели	В 2013 году	Прогноз на 2014 год					Изменение (+;-)	
		Всего	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	тыс. руб.	%
1. Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг	34374	46 405	11601,2	11601,2	11601,2	11601,2	12 031	+35
2. Поступления денежных средств, всего	34374	43285	9090	8873	12336	12986	0	+35
3. Дебиторская задолженность	7032	10 152	4269	4486	9053	10252	3120	+44

Как видно из таблицы 6.2, ожидаемая сумма поступлений денежных средств ниже предполагаемой выручки. Это объясняется в первую очередь тем, что потребители, имеющие отсрочку платежа, оплачивают предоставленные услуги позже срока их потребления. Из представленного бюджета видно, что в 2014 году ожидается рост дебиторской задолженности на 44%, что является отрицательным моментом в деятельности организации. Рост этого показателя свидетельствует об отвлечении средств из оборота организации. Поступление денежных средств по кварталам не равномерно, и имеет тенденцию к увеличению, что объясняется, в первую очередь, ростом тарифов на оказываемые услуги.

Для увеличения объемов продаж продукции организация использует систему коммерческого кредитования, поэтому динамика дебиторской задолженности имеет большое значение в эффективном управлении компанией.

В табл. 5.3 представлен бюджет движения дебиторской задолженности организации.

Таблица 5.3

Бюджет дебиторской задолженности организации на 2014 год, тыс. руб.

Дебиторская задолженность	**Остаток на начало года**	**Увеличение**	**Снижение**	**Остаток на конец года**
	7032	4321	1201	10 152
	1 квартал			
	7032	265	3028	4269
	2 квартал			
	4269	929	712	4486
	3 квартал			
	4486	5590	1023	9053
	4 квартал			
	9053	1300	201	10152

Итак, бюджет предполагает рост дебиторской задолженности, что является негативным фактором в деятельности организации. Однако его воздействие может быть нивелировано путем увеличения собственной кредиторской задолженности перед поставщиками.

Следующий этап бюджетирования - планирование запасов, для чего разрабатывается бюджет закупок.

Потребность в запасах напрямую зависит от объема продаж. Как было показано в табл. 6.1, рост объемов продаж теплоснабжающей организации запланирован в размере 38%. Для выполнения этого плана следует предусмотреть рост объема товарных запасов.

Определить объем товарных запасов можно с помощью следующей формулы:

Товарные запасы план = (ΔVвыр*Vтзп)+(Vтзп*10%),

где

- ΔVвыр – темп прироста выручки, %
- Vтзп – объем товарных запасов;
- (Vтзп*10%) – гарантированный запас.

По данным бухгалтерского баланса организации товарные запасы на конец 2013 года составили 9394 тыс. руб. Это означает, что в 2014 г. их уровень нужно довести до:

9394 * 1,38 + 9394* 0,1 = 13 903 тыс. руб.

Кроме того при планировании запасов, должно быть учтено изменение спроса в течении года. Произведем расчеты в таблице 5.4.

Таблица 5.4

Бюджет закупок на 2014 год

	Остаток на начало года	**Поступление**	**Выбытие**	**Остаток на конец года**
Товарные запасы	9394	4708	204	13898
	1 квартал			
	9394	690	4680	5404
	2 квартал			
	5404	3278	5730	2952
	3 квартал			
	2952	12980	6930	9002
	4 квартал			
	9002	14402	9506	13903
	Итого	31350	2684	

Следующим этапом бюджетирования является составление бюджетов затрат и себестоимости оказанных услуг.

Важной составляющей деятельности теплоснабжающей организации являются коммерческие расходы, их бюджет представлен в табл. 5.5.

Для планирования коммерческих расходов воспользуемся «методом процента от продаж». Этот метод целесообразен для планирования переменных издержек.

Таблица 5.5

Бюджет коммерческих расходов организации

Статья затрат	**В 2013 году**		**В 2014 году**		**Отклонение (+; -)**	
	Сумма тыс.руб.	**Уд. вес**	**Сумма тыс.руб**	**Уд. вес**	**тыс.руб.**	**%**
Выручка от продажи	34374	100	46 405	100	+12 031	+35
Коммерческие расходы:	1433	4,2	1834	4,0	+401	+28
- транспортные расходы;	76	0,2	108	0,2	+32	+42
- реклама;	172	0,5	229	0,5	+57	+33
- упаковка;	29	0,1	24	0,1	-5	-17
- комиссионные;	516	1,5	679	1,5	+163	+32

- расходы по аренде и содержанию основных	158	0,5	202	0,4	+44	+28
- командировочные расходы;	72	0,2	73	0,2	+2	+2
- расходы на маркетинговые	158	0,5	202	0,4	+44	+28
- прочие расходы	254	0,7	317	0,7	+64	+25

Как следует из представленного бюджета, в 2014 г. ожидается рост коммерческих расходов на 28% .

Сумма постоянных расходов, таких как арендная плата, расчетно-кассовое обслуживание, определена для каждой статьи отдельно. Арендные платежи за аренду здания офиса, транспортных средств определены исходя из пролонгированных договоров аренды с учетом увеличения стоимости коммунальных услуг. Этот же подход использовался при определении суммы расходов по услугам банков.

Далее составим бюджет управленческих расходов (табл. 5.6). Бюджет управленческих расходов содержит информацию о планируемых расходах, связанных с обслуживанием и управлением производственной деятельностью: оплате труда административно-управленческого персонала; командировочных расходах; расходах на аренду и ремонт основных средств, на содержание и обслуживание автотранспорта; юридических расходах; расходов на оплату услуг банков, связи, уплату налогов и т.п.).

Таблица 5.6

Бюджет управленческих расходов на 2014 год

Статья управленческих расходов	**В 2013 году**		**В 2014 году**		**Отклонение(+,-)**	
	Сумма, тыс. руб.	**%**	**Сумма, тыс. руб.**	**%**	**тыс.руб.**	**%**
1. Материальные затраты	2608	37,0	3275	36,3	**+667**	**+25,6**
2. Зарплата управленческого персонала	1762	25,0	2210	24,5	**+448**	**+25,4**
3. Страховые взносы	462	6,6	559	6,2	**+97**	**+21,0**
4. Амортизация	756	10,7	992	11	**+236**	**+31,2**
5. Налоги	214	3,0	361	4	**+147**	**+68,7**
6. Проценты за кредит	978	13,9	271	3	-707	-27,7
7. Прочие затраты	268	3,8	1353	15	+1085	+404,9
Итого	7048	1	9021	100	+1973	+28,0

Итак, согласно разработанному бюджету, в 2014 г. планируется рост управленческих расходов на 28% или 1973 тыс. руб.

Информация, содержащаяся в разработанных выше бюджетах, позволяет перейти к составлению бюджета себестоимости оказанных услуг (табл. 5.7).

Таблица 5.7

Бюджет себестоимости планируемых к реализации в 2014 г. Услуг

Показатель	В 2013 году		В 2014 году		Отклонение (+,-)	
	Сумма, тыс. руб.	%	Сумма, тыс. руб.	%	тыс.руб.	%
1. Прямые материальные	9394	44,4	12178	45	+2784	+30
2. Прямые затраты на оплату труда	7188	34,0	9742	36	+2554	+36
3. Прочие расходы	4560	21,6	5142	19	+582	+13
4. Себестоимость реализованных услуг	21142	100,0	27062	100	+5920	+28

Результаты выполненных расчетов позволяют заключить: ожидаемые темпы роста себестоимости значительно ниже темпа рост выручки от продаж и оказания услуг, что положительно скажется на финансовом состоянии организации.

Учитывая специфику организации, необходимо разработать бюджет ее расчетов с кредиторами.

В 2014 г. кредиторскую задолженность организации перед поставщиками о подрядчиками планируется увеличить на 3120 тыс. руб., что, по оценкам руководства, позволит сгладить негативное влияние роста дебиторской задолженности.

Задолженность организации другим кредиторам планируется удерживать на уровне предыдущего года (табл. 5.8).

Таблица 5.8

Бюджет расчетов с кредиторами на 2014 год

Задолженность	В 2013 году	Прогноз на 2014 год	Изменение (+,-)	
			тыс. руб.	%
1. Поставщики и подрядчики	6 132	9 252	+3120	+51
2. Перед персоналом организации	1302	1302	-	-
3. Внебюджетным фондам	959	959	-	-
4. Перед бюджетом	1442	1442	-	-
5. Авансы полученные	1 611	1 611	-	-
6. Прочие кредиторы	278	278	-	-
Итого	11 724	14 844	+3120	+27

Следующий этап бюджетирования - составление бюджета доходов и расходов организации. В нем планируются финансовые результаты деятельности организации.

При составлении бюджета доходов и расходов организации учтено, что выручка (доходы) и затраты (расходы) учитываются в организации по «отгрузке». Значения прочих операционных, внереализационных доходов и расходов организации планируется удержать на уровне предыдущего года (табл.5.9).

Таблица 5.9

Бюджет расходов и доходов на 2014 год

Показатель	**2013 г., тыс.руб.**	**2014 г., тыс.руб.**	**Изменение (+,-)**	
			тыс.руб	**%**
Доходы и расходы от продаж продукции и оказания услуг				
1. Выручка от продаж продукции и оказания услуг	34 374	46 405	+12 031	+35
2. Себестоимость продаж продукции и оказания услуг	21142	27062	+5 920	+28
3. Коммерческие расходы	1433	1834	+401	+28
4. Управленческие расходы	7048	9021	+1 973	+28
5. Прибыль от продаж	4 751	8 488	+3 737	+79
6. Прочие доходы	1192	1192	-	-
7. Прочие расходы	1576	1576	-	-
10 Прибыль до налогообложения	3 855	7 592	+3 737	+97
11 Налог на прибыль	1196	1822	+626	+52
12 Чистая прибыль	2 659	5 770	+3 111	+117

Как следует из представленного бюджета, в 2014 г. планируется увеличить чистую прибыль на 3111 тыс. руб., т.е. более чем вдвое.

Положительное влияние на динамику этого показателя, в первую очередь, окажет более высокий прирост выручки от продаж по сравнению с ростом себестоимости. Очевидно, что в процессе разработки данного бюджета (а также всех предыдущих) должны быть учтены различные риски, которым подвержена деятельность организации и которые могут отрицательно повлиять на результаты ее деятельности.

Заключительным этапом бюджетирования, как было показано на рис.5.1, является составление прогнозного бухгалтерского баланса.

Прогнозный баланс – бюджет, предназначенный для планирования и последующего контроля всех активов и пассивов организации. Форма бюджета может повторять форму бухгалтерского баланса (табл. 5.10).

Таблица 5.10

Прогнозный бухгалтерский баланс организации на 2014 год, тыс.руб.

Вид	На начало отчетного	На конец отчетного периода
АКТИВ		
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Нематериальные активы	262	210
Основные средства	15546	14606
Незавершенное строительство	1524	1524
Долгосрочные финансовые вложения	1452	1452
Итого по разделу I	18784	17792
2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы	9394	13898
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	7032	10152
Краткосрочные финансовые вложения	359	359
Денежные средства	913	913
Итого по разделу II	17841	25322
БАЛАНС	36625	43114
ПАССИВ		
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
Уставный капитал	2754	2754
Добавочный капитал	1434	1434
Резервный капитал	252	252
Фонды социальной сферы	1176	
Нераспределенная прибыль прошлых лет	1426	3 231
Непокрытый убыток прошлых лет		
Нераспределенная прибыль отчетного года	13059	16170
Итого по разделу III	20101	23 841
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Заемные средства	600	430
Итого по разделу IV	600	430
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Заемные средства	4200	3999
Кредиторская задолженность	11724	14 844

Вид	На начало отчетного	На конец отчетного периода
в том числе: поставщики и подрядчики	6132	9 252
задолженность перед персоналом организации	1302	1302
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	959	959
задолженность перед бюджетом	1442	1442
авансы полученные	1611	1611
прочие кредиторы	278	278
Итого по разделу V	15924	18 843
БАЛАНС	36625	43 114

Итак, на конец планового периода в сравнении с началом года ожидается увеличение валюты баланса на 6489 тыс.руб., что в значительной мере связано с ростом товарных запасов и дебиторской задолженности организации.

Составлением прогнозного баланса заканчивается работа над генеральным бюджетом и начинается его предварительный анализ. Генеральный бюджет призван показать руководству компании, как его планы скажутся на финансовом состоянии организации.

Анализ и контроль исполнения бюджета. Проведение факторного анализа отклонений

(назад в Оглавление)

Составление бюджета организации – не самоцель. По окончании бюджетного периода по оперативным данным должен проводиться «план-факт» анализ исполнения запланированных показателей, результаты которого необходимо учитывать при разработке бюджетов следующего периода.

В процессе план-фактного анализа выявляются и оцениваются отклонения, анализируя их причины; в случае необходимости корректируются бюджеты.

Среди анализируемых показателей деятельности организации основной интерес представляет прибыль. Причины отклонения фактической прибыли от запланированной можно определить с помощью факторного анализа, которой выполняется на четырех уровнях: нулевом, первом, втором и третьем. Каждый последующий уровень анализа детализирует результаты, полученные на предыдущих уровнях.

Нулевой уровень анализа прибыли предполагает сравнение фактически достигнутых результатов с данными статического бюджета, рассчитанного на конкретный уровень деловой активности организации.

Проведем сравнение фактических показателей организации с бюджетными, выявляя отклонения от статического бюджета (табл. 5.11).

Таблица 5.11

Отчет о деятельности организации, составленный на основе статического бюджета на 2014 г.

Показатель	Генераль-ный бюджет	Факти-чески	Отклонения от генераль-ного бюджета	Благоприятное (Б), неблагоприятное (Н)
Продажи, Гкал.	28 000	25 000	- 3 000	Н
Выручка от продаж, тыс.руб.	46 405	42 500	- 4 972	Н
Переменные затраты, тыс. руб.	27 090	25 403	- 1 687	Б
Маржинальный доход	19 315	17 097	- 2 218	Н
Постоянные затраты, тыс. руб.	13 545	13 821	+ 276	Н
Финансовый результат основной деятельности, тыс. руб.	5 770	3 276	- 2 424	Н

По показателю прибыли отклонение рассчитано как разница между запланированной и полученной прибылью:

5 700 – 3 276 =2 424 (тыс. руб.) – неблагоприятное отклонение.

Результатом этих расчетов являются следующие выводы: на отклонение от статического бюджета в основном повлияло резкое снижение объемов продаж. Вместе с объемом продаж снижались и расходы, о чем свидетельствует уменьшение фактических затрат по сравнению с прогнозируемыми. Однако, несмотря на сокращение переменных затрат, маржинальный доход также сократился. Следовательно, темпы уменьшения затрат отставали от темпов снижения объемов продаж.

Возможности более детального исследования исполнения организацией бюджетных заданий нулевой уровень анализа, на котором используются данные статического бюджета, не предоставляет. Для решения этих задач рассмотрим последующие уровни.

На *первом уровне* выполняется факторный анализ прибыли с использованием данных гибкого бюджета – бюджета, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного диапазона. Гибким бюджетом предусматривается несколько альтернативных вариантов объемов реализации, в нем учитываются изменения затрат в зависимости от изменения уровня продаж. Он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются.

Отчет о деятельности организации, составленный на основании гибкого бюджета, представлен в табл. 5.12.

Таблица 5.12

**Отчет о деятельности организации,
составленный на основе гибкого бюджета**

Показатель	Генераль-ный бюджет (статический)	Соответствующий показатель в расчете на единицу продан-ной продукции	Гибкий бюджет на объем продаж 25 000 кал.	Факти-чески
Продажи, гКал.	28 000	-	25 000	25 000
Выручка от продаж, тыс.руб.	46 405	1,70	42 500	42 500
Переменные затраты, тыс. руб.	27 090	0, 97	24 250	25 403
Маржинальный доход	19 315	0,68	17 000	17 097
Постоянные затраты, тыс. руб.	13 545	-	13 545	13 821
Финансовый результат основной деятельности, тыс. руб.	5 770	-	3 455	3 276

Прибыль – это разница между доходами организации и ее расходами, поэтому отклонение от фактического значения прибыли от запланированного может быть следствием недополучения доходов или завышения расходов. Задача анализа первого уровня – выявить степень влияния на прибыль двух «укрупненных» факторов:

- изменения фактического объема реализации в сравнении с запланированным;
- изменения суммы затрат в сравнении с запланированной.

Для выявления степени влияния первого фактора на отклонение фактической прибыли от запланированной сравниваются показатели статического и гибкого бюджетов.

Формула расчета отклонений фактической прибыли от бюджетной в зависимости от объема продаж выглядит следующим образом:

Отклонение прибыли в зависимости от объема продаж = (Количество реализованной продукции по гибкому бюджету – Количество проданной продукции по статическому бюджету) х Запланированная величина удельного маржинального дохода.

Используя данные организации, получим:

(28 000 – 25 000) х0,68 = 2 040 тыс. руб.

Таким образом, 2 040 тыс. руб. прибыли организация недополучила в связи с тем, что фактический объем реализации оказался ниже запланированного на 3 000 гКал тепла.

Для выявления степени влияния второго фактора необходимо сравнить фактические данные с данными гибкого бюджета.

Фактический финансовый результат – прибыль в размере 3 276 тыс. руб. По данным гибкого бюджета эта прибыль должна составлять 3 455 тыс. руб. Отклонение первого показателя от второго составляет 179 тыс. руб. (табл. 5.13).

Таблица 5.13

Отчет о деятельности организации на основе гибкого бюджета

Показатель	Генераль-ный бюджет (статичес кий)	Гибкий бюджет на объем продаж 25 000	Факти-чески	Отклонение гибкого бюджета от статического	Отклонение фактических затрат от гибкого бюджета
Продажи, гКал.	28 000	25 000	25 000	- 3 000 (Н)	-
Выручка от продаж, тыс.руб.	46 405	42 500	42 500	- 3 905 (Н)	-
Переменные затраты, тыс. руб.	27 090	24 250	25 403	- 2 840 (Б)	+1 153 (Н)
Маржинальный доход	19 315	17 000	17 097	- 2 315 (Н)	+97 (Н)
Постоянные затраты, тыс. руб.	13 545	13 545	13 821	-	+276 (Н)
Финансовый результат основной деятельности, тыс. руб.	5 770	3 455	3 276	- 2 315 (Н)	- 179 (Н)

Таким образом, неблагоприятное отклонение фактической прибыли от ее значения по гибкому бюджету (179 тыс. руб.) и неблагоприятное отклонение прибыли по гибкому бюджету от ее значения по статическому бюджету (2 315 тыс.руб.) в сумме дают неблагоприятное отклонение фактических финансовых результатов от результатов, предусмотренных статическим бюджетом.

Анализ отклонений от гибкого бюджета может углубляться и детализироваться в целях выявления проблем на отдельных производственных участках.

При анализе отклонений фактических показателей от бюджетных в управленческом учете используются понятия эффективности (результативности) и производительности. Эффективность – это степень достижения поставленной цели. Производительность – степень использования ресурсов для достижения поставленной цели.

Применительно к анализу прибыли можно сказать, что отклонение, вызванное влиянием первого (доходного) фактора, свидетельствует об эффективности деятельности организации; отклонение в связи с воздействием второго (затратного) фактора – о его производительности.

Из сравнения планового объема продаж с фактическим следует, что рассматриваемая организация работает неэффективно и неблагоприятное отклонение прибыли по этой причине, как уже выяснили, составило 2 315 тыс. руб. Этими данными исчерпывается информация, которую можно получить по результатам анализа первых двух уровней.

Оценить производительность теплоснабжающей организации можно путем сравнения планируемых и фактических затрат. Общая сумма фактических затрат (39 224 тыс. руб.) превысила сумму затрат, планируемых на данный объем продаж (37 795 тыс.руб.). Это означает, что деятельность предприятия оказалась не только неэффективной, но и непроизводительной.

Второй и третий уровни анализа позволяют более подробно исследовать влияние на прибыль затратного фактора. Это связано с тем, что общая сумма расхода любого вида ресурса складывается под влиянием цены единицы этого ресурса и нормы потребления ресурсов в натуральном выражении на единицу продукции.

Фактически, цены могут отклоняться от запланированных. Фактический расход ресурсов в натуральном выражении также не всегда соответствует бюджетным данным. При этом каждый фактор по-своему влияет на отклонение фактической прибыли от запланированной.

Второй уровень анализа предполагает расчет отклонений по цене ресурсов. Результаты расчетов, выполненные на этом этапе, показывают, как повлияло на прибыль отклонение фактической цены приобретения ресурсов от нормативной, которая предусмотрена в бюджете. Отклонение по цене – это разница между фактической и нормативной ценами приобретения ресурсов, умноженная на фактический объем реализованной продукции (работ, услуг).

Отклонения по цене в факторном анализе прибыли выделяются в особую группу показателей, так как они в меньшей степени, чем отклонения по производительности, зависят от управленческих решений. В рыночной экономике цены в значительной степени определяются спросом и предложением.

Отклонения по цене могут возникать как при приобретении материалов, так и при начислении заработной платы.

Однако столь углубленный анализ прибыли возможен лишь при наличии в организации нормативной базы – заранее разработанных нормативных цен и норм затрат, выраженных как в натуральных, так и денежных единицах. При этом устанавливаются нормы затрат материалов, рабочего времени и накладных расходов, необходимые для изготовления единицы продукции.

Для теплоснабжающей организации разработаны следующие нормы затрат.

1. Нормативная цена 1 гКал тепла (тыс.руб.):

Цена поставщика	1,1
Транспортные расходы	0,4
Всего	1,5

2. Нормативная ставка оплаты труда в денежном выражении (руб./ч):

Почасовая ставка	15,5
Налоги	2,7
Премии	3,3
Всего	21,5

Располагая такой информацией, можно выполнить расчеты второго уровня факторного анализа прибыли.

Для того, чтобы оценить, как отклонения, допущенные при приобретении производственных (материальных и трудовых) ресурсов, сказались на фактической прибыли организации, необходимо найти разницу между нормативной ценой приобретения ресурсов и фактическими затратами на них и умножить ее на общее количество приобретенных ресурсов. Формула расчета имеет следующий вид:

Отклонений по цене приобретенных ресурсов = Разница между нормативной и фактической ценами приобретения ресурсов х Фактический объем использованных ресурсов.

Фактически организацией было потреблено 20 000 гКал, по цене 1,49 тыс. руб./кг, то отклонение прибыли за счет этого составит:

(1,5 -1,49) х 20 000 = + 200 (тыс.руб.) (Б).

При фактических трудозатратах 3 750 ч и ставке оплаты труда 25 руб./ч отклонение для трудовых ресурсов будет равно

(21,5 – 25) х 3750 = -13 125 (руб.) (Н).

Задача анализа на заключительном уровне состоит в том, чтобы выяснить, как повлияло на прибыль отклонение фактического расхода того или иного вида ресурсов от расхода, предусмотренного нормативной базой организации.

Отклонения, выявленные на этом этапе факторного анализа прибыли, позволяют оценить степень эффективного использования приобретенных ресурсов. Такие отклонения выявляются в результате сравнения нормативной величины использованных ресурсов с их фактическим потреблением и вычисляются по формуле

Отклонения по производительности = (Планируемый объем использованных ресурсов – Фактический объем использованных ресурсов) х Стандартная цена на ресурсы.

Бюджетом предусматривалось потребить 19 500 гКал, следовательно для материалов отклонение будет равно

(19 500 -20 000) х 1,5 = - 750 (тыс.руб.) (Н).

При бюджетном фонда рабочего времени 3500 ч отклонение для трудовых ресурсов составит

(3 500 – 3 750) х 21,5 = - 5 375 (руб.) (Н).

Сами по себе отклонения не указывают прямо на причину невыполнения поставленных задач. Тем не менее анализ всего комплекса отклонений способствует выявлению возможных причин невыполнения бюджета.

Анализ полученных результатов, позволяет сделать следующие выводы:

	Отклонение по цене, руб.	Отклонение по использованию, руб.
Для материалов	200 000 (Б)	750 000 (Н)
Для трудовых ресурсов	13 125 (Н)	5 375 (Н)

Поскольку благоприятное отклонение по цене на материалы сопровождается неблагоприятным отклонением по их использованию, можно предположить, что увеличилось количество тепловых потерь, в результате чего фактический расход тепловой энергии превысил бюджетный.

Увеличение тепловых потерь сказалось и на использовании рабочего времени, так как часть трудозатрат была связана с исправлением брака.

Следовательно, в данном случае снижение производительности значительно превысило экономию на цене материалов.

(назад в Оглавление)

Контрольные вопросы и задания:

1. Дайте определение бюджетирования и планирования.
2. Какие виды бюджетов вам известны?
3. Назовите основные этапы бюджетного цикла.
4. Каков порядок разработки генерального бюджета? Какова его конечная цель?
5. Чем отличается гибкий бюджет от статического? С какой целью разрабатывается гибкий бюджет?
6. Назовите четыре уровня анализа отклонений фактических затрат от бюджетных.

Тема 6. Принятие краткосрочных управленческих решений

(назад в Оглавление)

Одной из важных задач бухгалтерского управленческого учета является сбор и обобщение информации, полезной для принятия менеджерами и высшим руководством предприятия правильных управленческих решений.

Управленческое решение – это выбор экономически обоснованного варианта, осуществляемый руководителем на основе своих должностных полномочий, служащий основанием для реализации конкретных действий в рамках многоуровневой системы управления организацией на основе оптимального достижения ее цели.

Управленческие решения могут классифицироваться по различным основаниям. По масштабу воздействия их можно подразделить на глобальные и локальные; по характеру цели – на коммерческие и некоммерческие; по продолжительности воздействия – на стратегические, тактические и оперативные; по количеству участников, принимающих решение – на коллегиальные и единоличные; по степени повторяемости проблемы – на традиционные и нетипичные и др.

Процесс принятия решения начинается с определения цели и задач, стоящих перед предприятием. От этого в конечном счете зависит отбор исходной управленческой информации и избранный алгоритм решения. Управленческий учет обладает целым арсеналом приемов и методов, позволяющих обрабатывать и обобщать исходную информацию.

На практике принятие решения предполагает сравнительную оценку ряда альтернативных вариантов и выбор из них оптимального, в наибольшей степени отвечающего целям предприятия. Для этого прежде всего необходимо иметь информацию об издержках по всем альтернативным вариантам, причем речь идет о затратах будущего периода. В ряде случаев в расчетах приходится учитывать и упущенную выгоду предприятия.

На базе информации управленческого учета решаются следующие типовые оперативные задачи:

- анализ зависимости «затраты - объем производства – прибыль» и 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 (имеет для предприятий особое значение в условиях конкурентной борьбы).

Анализ зависимости «затраты - объем производства – прибыль»

(назад в Оглавление)

Анализ зависимости "затраты – объем - прибыль" (анализ безубыточности, CVP-анализ) - анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки, объема производства и прибыли - является инструментом планирования и контроля. Эти взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, что позволяет менеджеру использовать данный инструмент при краткосрочном планировании и оценке альтернатив.

С помощью анализа зависимости "затраты-объем-прибыль" определяется точка равновесного объема продаж - финансовый рубеж, на котором выручка от реализации в точности соответствует величине суммарных затрат.

При этом используются графические методы и аналитические расчеты.

Пример. В качестве исходных взяты данные организации, занимающейся оптовой торговлей сантехникой. Предположим, что реализуется только один вид комплекта сантехники.

Постоянные расходы организации составляют 21 000 руб. , закупочная цена одного комплекта – 630 руб. Цена реализации одного комплекта сантехники — 700 руб., текущий объем реализации — 350 комплектов. Приемлемый диапазон товарооборота ограничен, с одной стороны, количеством комплектов сантехники, которое перевозит машина (192 шт.), а с другой — площадью арендуемых складских помещений, где можно единовременно разместить не более 400 комплектов. При реализации, превышающей 400 комплектов, требуется увеличить некоторые расходы, которые считаются постоянными (заработная плата, складские расходы, амортизация основных средств, услуги банка, хозяйственные расходы). Поэтому масштабной базой является товарооборот в диапазоне от 192 до 400 комплектов сантехники.

Определим для этих данных объем продаж, при котором организация будет работать безубыточно.

Для проведения графического анализа в прямоугольной системе координат строится график зависимости затрат и выручки от количества единиц выпущенной продукции (рис. 6.1.). По вертикали откладываются данные о затратах и выручке, а по горизонтали - количество единиц продукции (уровень деловой активности):

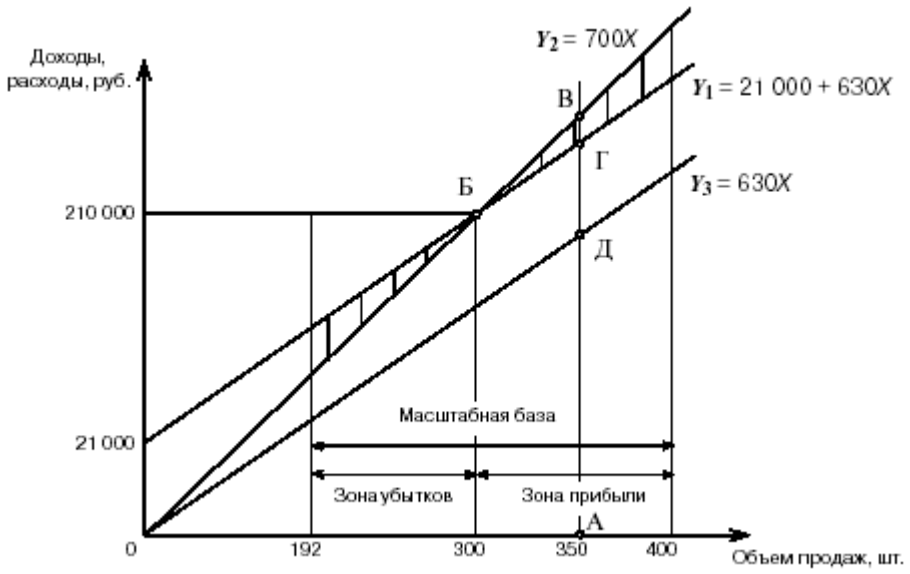


Рис. 6.1. Графический анализ взаимосвязи «затраты-объем-прибыль».

Важно! В точке критического объема производства (точке безубыточности)доходы равны расходам, нет прибыли и нет убытка. Справа от нее - область (зона) прибыли. Для каждого значения (количества единиц продукции) нетто-прибыль определяется как разность между величиной маржинального дохода и постоянных затрат. Слева от критической точки находится область (зона) убытков, образуемая в результате превышения величины постоянных расходов над величиной маржинального дохода.

Важно! Уровень безубыточности может быть определен и с помощью аналитических расчетов. Расчет ведется по формуле:

X = Совокупные постоянные расходы: Удельный маржинальный доход,

где X – точка безубыточности, ед.

В рассматриваемом примере точка безубыточности составит:

$$X = \frac{\text{Постоянные расходы.}}{\text{МД на ед. продукции}} = \frac{21\,000}{700 - 630} = 300 \text{ (комплектов).}$$

Выручка в точке безубыточности составит:

700 х 300 = 210 000 руб.

Эта выручка позволит покрыть все расходы и выйти на нулевой финансовый результат

Следует отметить допущения, используемые при построении графиков взаимосвязи «затраты – объем - прибыль»:

1) цены реализации (продажи) неизменны и, таким образом, зависимость «Выручка-Объем производства/реализации» является пропорциональной;

2) цены на потребленные производственные ресурсы и нормы их потребления на единицу продукции неизменны и, таким образом, зависимость «Переменные затраты-Объем производства/реализации» является пропорциональной;

3) постоянные затраты являются таковыми в рассматриваемом диапазоне деловой активности;

4) объем производства равен объему реализации.

Планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации

Пример. Предприятие производит и реализует стиральные порошки четырех наименований: СМС «А», СМС «Б», СМС «В» и ПРД «Д». Цены на порошок соответственно составляют: 38,13; 25,58; 45,11 и 57,50 руб.

Информация о постоянных и переменных расходах предприятия на предстоящий месяц представлена в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Данные о расходах предприятия, руб.

Расходы	**Виды порошка**			
	СМС «А»	**СМС «Б»**	**СМС «В»**	**ПРД «Д»**
Прямые (переменные) расходы на единицу продукции по видам порошка — всего	35,70	23,95	42,20	54,96
Косвенные (постоянные) расходы на весь объем продаж — всего	178 670			

Структура предполагаемой реализации стирального порошка на основе исследования конъюнктуры рынка:

СМС «А» — 42%; СМС «В» — 20%;

СМС «Б» — 13%; ПРД «Д» — 25%.

Предприятие ставит перед собой задачу получить в предстоящем месяце 73,3 тыс. руб. прибыли. Руководству нужно знать, сколько единиц (пачек) каждого вида стирального порошка необходимо продать, чтобы получить эту прибыль.

Для ответа на поставленный вопрос обозначим уровень продаж порошка СМС «Б» за *X*. Тогда, исходя из сложившейся структуры продаж, реализация порошка марки

СМС «А» составит 3,231*X*;

СМС «В» — 1,54X;

ПРД «Д» — 1,923X.

При существующих ценах выручка от продаж порошка

СМС «А» составит 38,13 * 3,231*X* = 123,198*X*;

СМС «Б» — 25,58X;

СМС «В» — 45,11 * 1,54X = 69,469X;

ПРД «Д» — 57,50 * 1,923X = 110,569X.

Совокупные переменные издержки, связанные с реализацией порошка

СМС «А», составят 35,70 * 3,231*X* = 115,35*X*;

СМС «Б» — 23,95X;

СМС «В» — 42,20 * 1,54X = 64,99X;

ПРД «Д» — 54,96 * 1,923X = 105,68X.

Далее воспользуемся уравнением:

Выручка от продаж – Совокупные переменные расходы – Постоянные расходы = Прибыль

С учетом данных примера оно получает вид:

123,198*X* + 25,58*X* + 69,469*X* + 110,569*X* – (115,35*X* + 23,95*X* + 64,99*X* + + 105,68*X*) – 178 670 = 73 300.

Решаем уравнение относительно *X*:

328,816*X* – 309,97*X* – 178 670 = 73 300;

18,846*X* = 251 970; X = 13 370.

Таким образом, для получения запланированной прибыли предприятию необходимо реализовать порошок марки

СМС «Б» — 13 370 пачек;

СМС «А» — 13 370 * 3,231 = 43 198 (пачек);

СМС «В» — 13 370 * 1,54 = 20 589 (пачек);

ПРД «Д» — 13 370 * 1,923 = 25 710 (пачек).

Полученные результаты сведем в табл. 6.2.

Таблица 6.2

Расчет ожидаемой прибыли предприятия

№		СМС «А»	СМС «Б»	СМС «В»	ПРД «Д»	Всего
1	Объем реализации, ед.	43 198	13 370	20 589	25 710	102 867
2	Цена единицы, руб.	38,13	25,58	45,11	57,50	
3	Переменные расходы на единицу продукции, руб.	35,70	23,95	42,20	54,96	
4	Маржинальный доход на единицу продукции (стр.2-стр.3), руб.	2,43	1,63	2,91	2,54	
5	Совокупный маржинальный доход (стр.4*стр.1), тыс. руб.	104,97	21,79	59,91	65,30	251,97
6	Постоянные расходы, тыс. руб.	-	-	-	-	178,67
7	Операционная прибыль, (стр.5-стр.6), тыс.руб.	-	-	-	-	73,30

Затем необходимо проанализировать рентабельность отдельных видов продукции запланированной производственной программы. *Рентабельность* — это отношение прибыли к полной себестоимости продукции. Следовательно, прежде всего следует рассчитать полную себестоимость стиральных порошков.

Полная себестоимость складывается из затрат на производство и реализацию продукции, т. е. включает как прямые расходы, так и косвенные (производственные и непроизводственные), как переменные, так и постоянные. Информация о прямых (переменных) издержках в расчете на одну пачку стирального порошка каждого вида содержится в табл. 6.2.

Для определения полной себестоимости требуется постоянные расходы распределить между всеми позициями производственной программы. *За базу распределения косвенных (постоянных) расходов примем стоимость основных материалов*, необходимых для изготовления каждого вида порошка. Тогда на долю порошка СМС «А» будет приходиться постоянных затрат в сумме:

178 670 * 11,00 : (11,00 + 8,55 + 25,50 + 30,80) =

= 178 670 * (11,00 : 75,85) = 178 670 * 0,145 = 25 907,2 руб.

Ожидаемый объем производства этого порошка – 43 198 пачек (см. табл. 6.2), следовательно, косвенные (постоянные) расходы в расчете на одну пачку составят: 25 907,2: 43 198 = 0,60 руб.

Для порошка СМС «Б» получим

178 670 * (8,55 : 75,85) = 178 670 * 0,113 = 20 189,7 руб., а в расчете на единицу продукции:

20 189,7 : 13 370 = 1,51 руб.

Для порошка СМС «В»

178 670 * (25,50 : 75,85) = 178 670 * 0,336 = 60 033,1 руб., а в расчете на единицу продукции:

60 033,1 : 20 589 = 2,92 руб.

Для порошка ПРД «Д»

178 670 * (30,80 : 75,85) = 178 670 * 0,406 = 72 540 руб.

При этом на единицу продукции будет приходиться:

72 540,0 : 25 710 = 2,82 руб.

Используем результаты расчетов и информацию, содержащуюся в табл. 6.2, как для калькулирования полной себестоимости одной пачки каждого вида, так и для определения рентабельности каждого вида стирального порошка (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Расчет полной себестоимости и рентабельности одной пачки порошка

№	Показатели	СМС «А»	СМС «Б»	СМС «В»	ПРД «Д»
1	Переменные расходы, руб.	35,70	23,95	42,20	54,96
2	Постоянные расходы, руб.	0,60	1,51	2,92	2,82
3	Полная себестоимость (стр. 1 + стр. 2), руб.	36,3	25,46	45,12	57,78
4	Цена, руб.	38,13	25,58	45,11	57,50
5	Прибыль (стр. 4 – стр. 3), руб.	+1,83	+0,12	–0,01	-0,28
6	Рентабельность (стр. 5 : стр. 3) * 100, %	5,0	0,5	–0,02	–0,5

Выполненные расчеты свидетельствуют об убыточности производства порошка типа СМС «В» (–0,02%) и о еще большей убыточности порошка марки ПРД «Д» (–0,5%).

Совокупная прибыль, ожидаемая в результате производства:

порошка СМС «А» — 1,83 * 43 198 = 79,1 тыс. руб.;

порошка СМС «Б» — 0,12 * 13 370 = 1,6 тыс. руб.;

порошка СМС «В» — 0,01 * 20 589 = – 0,2 тыс. руб.;
порошка ПРД «Д» — 0,28 * 25 710 = –7,2 тыс. руб.
Итого: 73,3 тыс. руб.

Напомним, что данный вывод был сделан путем калькулирования полной себестоимости продукции.

Возможны ли варианты оптимизации разработанной производственной программы? Следует ли для улучшения финансового положения предприятия снять с производства, например, порошок ПРД «Д», от которого ожидается убыток в сумме 7200 руб.? Если да, то что за этим последует? Справедливо ли полагать, что результатом такого управленческого решения станет увеличение прибыли предприятия с 73 300 до 80 500 руб. (73 300 + + 7200)?

Для ответа на поставленный вопрос продолжим расчеты.

Предположим, что порошок ПРД «Д» снят с производства, а выпуск остальных видов продукции остается без изменения. Необходимо оценить рентабельность оставшихся видов и рассчитать финансовый результат.

Независимо от сокращения объемов производства постоянные расходы останутся на прежнем уровне — 178 670 руб. Распределим их между оставшимися марками порошков. Принцип распределения прежний. Тогда на долю порошка СМС «А» придется:

178 670 * 11,00 : (11,00 + 8,55 + 25,50) = 178 670 * (11,00: 45,05) =

= 178 670 * 0,244 = 3966 руб., или в расчете на одну пачку:

3966 : 43 198 = 0,09 руб.

Для порошка СМС «Б» получим:

178 670 * (8,55 : 45,05) = 178 670 * □0,190 = 3391 руб., а на одну пачку — 3391: 13 370 = 2,54 руб.

Наконец, для вида СМС «В» будем иметь в результате:

178 670 * (25,50 : 45,05) = 178 670 * 0,566 = 101 134 руб., а на единицу изделия:

101 134 : 20 589 = 4,85 руб.

Скалькулируем полную себестоимость одной пачки и рассчитаем рентабельность каждого вида продукции «усовершенствованной» производственной программы. Результаты расчетов сведем в табл. 6.4.

Таблица 6.4

Расчет полной себестоимости и рентабельности видов продукции «усовершенствованной» производственной программы

№	Показатели	СМС «А»	СМС «Б»	СМС «В»
1	Переменные расходы, руб.	35,70	23,95	42,20
2	Постоянные расходы, руб.	0,09	2,54	4,85
3	Полная себестоимость (стр. 1 + стр. 2), руб.	35,79	26,49	47,05
4	Цена, руб.	38,13	25,58	45,11
5	Прибыль (стр. 4 – стр. 3), руб.	+2,34	-0,91	-1,94

6	Рентабельность (стр. 5 : стр. 3) * 100, %	6,5	-3,4	-4,1

Сравнивая полученные результаты с данными табл. 6.3, убеждаемся, что финансовые показатели значительно ухудшились. Порошок СМС «Б» вместо прибыльного (рентабельность — 0,5%) стал убыточным (рентабельность — 3,4%), убыточность порошка СМС «В» возросла с 0,02 до 4,1%.

Итак, от рассмотренной производственной программы следует ожидать следующую прибыль:

СМС «А» — 2,34 * 43 198 = 101,1 тыс. руб.;
СМС «Б» — 0,91 * 13 370 = –12,2 тыс. руб.;
СМС «В» — 1,94 *20 589 = – 39,9 тыс. руб.;
Итого: 49,0 тыс. руб.

Следовательно, принятое управленческое решение по оптимизации производственной программы оказалось ошибочным. Снятие с производства порошка типа ПРД «Д» не только не улучшит финансовое положение предприятия, но и приведет к снижению прибыли с 73,3 до 49,0 тыс. руб.

Оценим убыточное изделие ПРД «Д» с позиций системы «директ-костинг» (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Анализ рентабельности порошка ПРД «Д»
с позиций системы «директ-костинг»

Показатели	На единицу продукции, руб.	На весь выпуск, тыс. руб.
Выручка от продаж	57,50	1 478,3
Переменные затраты	54,96	1 413,0
Маржинальный доход	2,54	65,3

Таким образом, порошок ПРД «Д» не является убыточным. Реализация одной пачки этого порошка приносит предприятию 2,54 руб. маржинального дохода. В той же мере вносится вклад в формирование прибыли предприятия.

В условиях неполной загрузки производственных мощностей решение о снятии с производства изделия, убыточного в результате расчетов полной себестоимости, не всегда оказывается верным. Если это изделие приносит положительный маржинальный доход, то снятие его с производства лишь ухудшит финансовое положение предприятия. Решение этого вопроса на основе калькулирования полной себестоимости приводит к негативным последствиям.

Принятие решений по ценообразованию

(назад в Оглавление)

Среди целей управленческого учета подготовка информации для *установления цены на производимую продукцию и оказываемые услуги имеет особое значение.*

В управленческом учете используют два термина: «долгосрочный нижний предел цены» и «краткосрочный нижний предел цены».

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию продукции. Этот предел соответствует полной себестоимости продукции.

Краткосрочный нижний предел цены — это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть издержек. Этот предел соответствует себестоимости, рассчитанной по системе «директ-костинг». Руководство российских предприятий, как правило, недооценивает значение данного показателя. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда установленная цена не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до ее краткосрочного нижнего предела.

Пример. Предприятие производит калькуляторы и продает их оптом по цене 200 руб. за штуку.

Ниже приводится информация о затратах в расчете на один калькулятор (руб.):

прямые материальные затраты — 40
прямая заработная плата — 60
переменные косвенные расходы — 20
постоянные косвенные расходы — 50
коммерческие расходы (переменные) — 10
коммерческие расходы (постоянные) — 5
Итого: 185 руб.

Производственная мощность предприятия — 15 000 шт. калькуляторов в месяц. Фактический объем производства за месяц составляет 10 000 шт., т. е. мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объемов производства.

Предприятие получает предложение подписать контракт на производство дополнительной партии калькуляторов (1000 шт.) по цене 170 руб. Стоит ли руководству предприятия принимать поступившее предложение?

На первый взгляд должен последовать отрицательный ответ, ведь цена контракта (170 руб.) ниже полной себестоимости изделия (185 руб.). Однако в данном случае ход рассуждений должен быть иным.

Поскольку речь идет о дополнительном заказе, все постоянные косвенные расходы уже учтены калькуляцией фактического выпуска продукции (10 000 шт.), т. е. заложены в себестоимость, а следовательно, и в цену производственной программы предприятия. Известно, что в рамках определенной масштабной базы постоянные расходы не меняются при колебаниях объемов производства. Поэтому подписание контракта не приведет к их росту.

Это в свою очередь означает, что, *принимая решение в отношении дополнительного заказа, предлагаемую цену следует сравнивать с суммой переменных издержек, а не с полной себестоимостью продукции*. В данном случае переменные издержки, необходимые для производства одного калькулятора, составляют 130 руб., цена контракта — 170 руб., следовательно, поступившее предложение выгодно предприятию. Каждый калькулятор, реализованный в рамках данного контракта, принесет предприятию прибыль в размере 40 руб. (170 — 130).

Управленческие решения подобного рода разрушают традиционные для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

(назад в Оглавление)

Контрольные вопросы и задания:

1. Сформулируйте понятие управленческих решений и раскройте их классификацию.

2. Какие оперативные вопросы решаются на базе информации управленческого учета?

3. В чем заключается сущность анализа зависимости «затраты-объем производства-прибыль».

4.Перечислите основные показатели, применяемые при анализе зависимости «затраты-объем производства-прибыль».

5. Каково значение системы «директ-костинг» для принятия управленческих решений?

6. Для принятия каких управленческих решений может использоваться показатель полной фактической себестоимости?

Тема 7. Сегментарная отчетность организации

(назад в Оглавление)

7.1. Сущность, значение и принципы построения сегментарной отчетности

В результате обработки информации управленческого учета бухгалтером-аналитиком создаются внутренние отчеты, которые предъявляются как администрации организации, так и менеджерам всех уровней управления. Информация внутренней отчетности реализовывать функции управления – планирование, контроль, анализ, мотивацию. Внутрифирменную отчетность организации часто называют сегментарной. Сегмент (от лат. segmentum) означает отрезок, часть чего-либо.

Важно! ***Сегментарную отчетность можно определить как отчетность, сформированную по отдельным сегментам бизнеса (центрам ответственности, проектам, бизнес-процессам, видам деятельности, отдельным функциям и т.п.) организации.***

Необходимость представления сегментарной отчетности объясняется тремя причинами.

Во-первых, многие организации, расширяя ассортимент выпускаемых изделий, осваивают новые сферы деятельности. Происходит диверсификация производства — переход от простых моно-производств к многопрофильным технологиям с широкой линейкой выпускаемой продукции (выполняемых работ, предоставляемых услуг). Подобная перестройка повышает финансовую устойчивость и конкурентоспособность организаций. Появляется возможность покрывать убытки, полученные в одном направлении деятельности, прибылью от продажи иных видов продукции (работ, услуг). В части учетно-аналитического обеспечения управления возникает необходимость представления информации относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией.

Во-вторых, в связи с развитием действующих и освоением новых рынков сбыта крупные компании активно работают в разных географических регионах. Это предопределяет представление отчетных данных в разрезе отдельных географических сегментов.

В-третьих, управленческие технологии, применяемые в современной организации, должны быть адекватны меняющейся внешней среде. При этом менеджмент должен обладать быстрой реакцией на происходящие во вне изменения, порой упреждая их. Изменения во внешней среде, развитие конкурентной борьбы побуждают топ-менеджмент совершенствовать финансовую структуру организации, стремясь к повышению мотивации исполнителей. Все чаще, к примеру, технологический процесс в организации рассматривается как совокупность бизнес-процессов, во главе которых стоят менеджеры, ответственные за эффективность их осуществления. Подобные организационные преобразования предопределяют необходимость подготовки

сегментарной отчетности в разрезе бизнес-процессов, рассматриваемых в качестве сегментов.

Указанные обстоятельства определяют цель, правила и принципы построения системы внутренней сегментарной отчетности организации.

Важно! ***Цель составления внутренней сегментарной отчетности состоит в удовлетворении информационных запросов внутрифирменного управления путем предоставления финансовых и нефинансовых данных, позволяющих оценивать и контролировать, планировать и прогнозировать результаты деятельности отдельных сегментов бизнеса (структурных подразделений, бизнес-процессов и т.п.), а также руководящих ими менеджеров организации.*** Внутрифирменная отчетность, в первую очередь, нужна организации для того, чтобы понимать, приближается она к запланированным целям или удаляется от них.

Внутренняя отчетность является важнейшим инструментом учета и анализа результатов деятельности центров ответственности — системы, позволяющей оценить соответствие фактически достигнутых каждым структурным подразделением результатов запланированным. Поскольку каждое подразделение (центр ответственности) является самостоятельным объектом бюджетирования, оно отвечает за исполнение перечня плановых показателей, определяемых руководством предприятия при разработке генерального бюджета предприятия. Информация об отклонениях от плановых показателей - как по месту возникновения, так и по ответственному лицу (подразделению) - представляется во внутренней управленческой отчетности. Из этого следует, что выстраивая систему внутренней отчетности, необходимо увязать представляемую ею информацию с бюджетными данными и мотивацией менеджеров на исполнение намеченных планов и достижение максимально эффективного управления организацией. Уже на этапе планирования необходимо определить те критерии оценки эффективности деятельности структурных подразделений и мотивации их руководителей, информация о которых будет генерироваться системой внутренней отчетности.

Кроме того, внутренняя отчетность помогает в работе самим менеджерам – четко налаженный контроль позволяет руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения и пересматривать цели вверенного ему подразделения в период планирования.

Зарубежные источники содержат различные рекомендации по составлению сегментарной отчетности. Их анализ и обобщение позволяют сформулировать некоторые *правила*.

1. Внутренний отчет должен быть адресным и конкретным. Он не принесет желаемых результатов, если:

- информация собирается главным образом для учета объема продаж или определения затрат и не связана с информационными запросами конкретных управляющих, возглавляющих центры доходов или центры затрат;
- будет адресован не конкретному менеджеру, а его более высокому руководителю;

- будет содержать расплывчатую информацию по общим вопросам. Эффективный управленческий контроль предполагает наличие конкретной отчетной информации.

2. Для принятия управленческих решений полезна оперативная информация. Нельзя допустить, чтобы созданные бухгалтером-аналитиком отчеты легли на полку. Следовательно, отчет должен быть интересен менеджеру, поэтому его следует подать в «заманчивой упаковке».

При составлении внутренних отчетов следует учитывать психологические особенности менеджера. Так, необходимо знать, какую форму представления информации он предпочитает (табличную или графическую), каковы его планы и пожелания, стиль работы и т. д.

3. Не стоит слишком углубляться в прошлое; полезнее искать информацию, использование которой позволит улучшить дальнейшую работу сегмента бизнеса. Нередко при разработке сегментарной отчетности бухгалтер-аналитик ошибочно увлекается ретроспективным анализом в ущерб будущим оценкам. При этом основной упор делается на допущенные в прошлом ошибки, выявление их причин, проведение ревизий, а не на разработку плана дальнейших эффективных действий. Это снижает качество управленческого контроля.

4. Не следует слишком часто менять форматы сегментарных отчетов.

5. Не следует перегружать отчетность расчетами. Управляющему нужен минимальный объем данных, но эти данные должны быть систематизированы так, чтобы на основе содержащейся в них информации руководитель смог принимать оптимальные управленческие решения и осуществлять конкретные действия.

Нет никакой пользы от того, что управляющий центра ответственности с калькулятором в руках производит над отчетом о деятельности своего подразделения дополнительные вычисления. Гораздо важнее обдумать те мероприятия и решения, которые вытекают из анализа уже приведенных в сегментарной отчетности данных. Раздел, касающийся плановых или прогнозных величин, рекомендуется заполнять не бухгалтеру, а самому менеджеру.

6. Отчеты должны охватывать главное: то, что приближает всех работников к выполнению плана. Отчет, содержащий информацию, не нужную менеджеру, снижает качество управленческого контроля.

7. Не все поддается записи. Кроме составления письменных отчетов необходимо проведение бесед бухгалтера-аналитика с управляющими всех уровней.

8. Периодичность составления внутренней отчетности, ее точность, подробность и сроки представления индивидуальны для каждой организации, зависят от объекта и целей управления. При решении всех этих вопросов администрация предприятия руководствуется принципом экономичности, в соответствии с которым затраты на подготовку сегментарной отчетности не должны превышать экономический эффект от ее использования.

Принципы формирования внутренней отчетности подчинены тем задачам управления, которые решаются менеджерами организации посредством использования информации внутренней отчетности. Поскольку каждая коммерческая организация имеет свои специфичные задачи управления, ее внутренняя отчетность отличается своеобразием, а следовательно, с одной стороны, она не похожа на внутренние отчеты, формируемые другими организациями. С другой стороны, принципы подготовки внутренней сегментарной отчетности могут кардинальным образом отличаться от принципов формирования внешней финансовой отчетности. По этой причине избранные организацией подходы к формированию внутренней отчетности целесообразно зафиксировать в управленческой учетной политике организации. Остановимся на некоторых из них.

1. Важнейшим принципом подготовки внешней финансовой отчетности является принцип начисления. Однако менеджерам и собственникам важно управлять не начисленными, а фактически полученными доходами, расходами и прибылью, а также платежеспособностью организации. Для этого необходима информация как об оплаченных расходах, так и о тех из них, которые еще предстоит оплатить.

Прибыль, начисленная по правилам бухгалтерского финансового учета, не может быть основой принятия ряда внутрифирменных управленческих решений по следующим причинам. Она:

- отражает результат уже прошедших событий;
- учитывает лишь текущие расходы и игнорирует единовременные затраты, произведенные в виде вложений в активы (например, вложения в приобретение товаров не повлияют на величину бухгалтерской прибыли до тех пор, пока последние не будут проданы);
- может учитывать доходы и расходы, которые в целях внутрифирменного управления необходимо либо полностью исключить, либо учитывать в других суммах.

Из сказанного следует, что при построении внутренней сегментарной отчетности может использоваться кассовый метод.

2. Методика расчета показателей, представляемых во внутренней управленческой отчетности, может отличаться от подходов к их определению для целей составления внешней финансовой отчетности. В первую очередь, это относится к методу формирования себестоимости. В торговых организациях, к примеру, управленческая себестоимость может рассчитывается по средневзвешенной покупной стоимости за месяц, включающей в себя цену приобретения товара у поставщика (в т.ч. НДС), расходы по предпродажной подготовке и транспортировке товара от поставщика на склады организации (в т.ч. НДС). Очевидно, что для целей бухгалтерского финансового учета подобный подход неприемлем.

Кроме того, при ведении управленческого учета и при составлении внутренней управленческой отчетности торговые организации, стремясь сфокусироваться на информации о движении денежных потоков, могут

отражать доходы и расходы с включением в них НДС (что не соответствует правилам бухгалтерского финансового учета).

Иначе, чем в бухгалтерском финансовом учете, может формироваться финансовый результат. Прибыль в управленческой отчетности может рассчитываться по разному: иногда в расчетах участвуют только прямые затраты, в других случаях включаются полностью или частично и косвенные издержки.

3. Важнейшей задачей внутрифирменного управления является объективная оценка деятельности руководителей сегментов бизнеса, позволяющая повысить их мотивацию. Решение указанной задачи возможно лишь в условиях разделения издержек сегмента, управляемого менеджером, на две категории: контролируемые и неконтролируемые. По окончании отчетного периода, работа менеджера будет оцениваться по его способности управлять контролируемыми затратами. Таким образом, важнейшим принципом построения внутренней отчетности является подразделение представляемых ею показателей на контролируемые и неконтролируемые менеджером данного уровня ответственности.

4. Другая управленческая задача состоит в контроле за исполнением нормативных значений доходов, расходов и финансовых результатов, определенных центрам ответственности бюджетом организации (задача управления по отклонениям). В этой связи управленческая отчетность может содержать информацию об отклонениях от принятых норм по сегментам бизнеса. При своевременном выявлении отклонений и причин их возникновения появляется возможность их устранения. По причинам возникновения отклонений лицами, несущими ответственность за возникшие отклонения, должны быть представлены объяснения. Для анализа и контроля исполнения бюджетных показателей организации может создаваться коллегиальный орган – бюджетный комитет, заседания которого проводятся периодически.

5. Менеджмент организации должен быть эффективным. Основополагающим в этом вопросе является своевременность принятия по данным отчетности управленческих решений, способных упредить неблагоприятные тенденции, или, напротив, упрочить развитие благоприятных явлений. Чем ниже уровень управления, тем более значима роль оперативности принятия управленческих решений. Из этого следует следующий принцип составления внутренней управленческой отчетности - по мере повышения уровня управления детализация представляемой ею информации сокращается.

Таким образом, в основе составления внутренних отчетов лежит принцип контролируемости (принцип управления по отклонениям), из которого вытекают два следствия:

- детальность отчетов уменьшается по мере увеличения уровня руководителя, которому они представляются;
- отчеты вышестоящему руководству не являются результатом суммирования отчетов нижестоящим менеджерам.

Такой подход называют иногда управлением по исключениям. Его суть состоит в следующем: менеджеру, стоящему выше, нет необходимости проверять подробности отчетов, составленных на более низком иерархическом уровне управления, до тех пор, пока не возникнет какая-либо управленческая проблема.

Управление по отклонениям способствует:

1) оперативному выявлению факторов роста прибыли или причин возникновения убытков по каждому отчетному сегменту. Такими факторами могут быть условия производства, ограниченность производственных мощностей, ассортимент продукции, политика ценообразования, запасы на складе, количество работающих и их профессиональный уровень, наличие и стоимость сырья, технологические особенности и т.п.;

2) установлению ответственности за возникшие неблагоприятные отклонения, которые могут выявляться по организации в целом, центрам ответственности, по отдельным бизнес-процессам, проектам, видам продуктов и т.д.

Отличия между бухгалтерской (финансовой) и управленческой сегментарной видами отчетности

Область сравнения	**Внешняя бухгалтерская (финансовая) отчетность**	**Внутренняя управленческая отчетность**
Цель представления отчетности	Обеспечить достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.	Обеспечить информационную поддержку менеджеров организации в принятии ими соответствующих управленческих решений
Объект оценки	Организация в целом как экономический субъект, включая все подразделения - филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.	Сегменты деятельности
Состав отчетности	Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним	Законодательно не регламентируется; фиксируется в учетной политике для целей управленческого учета

Ориентация отчётности	Информационные потребности менеджеров и собственников организации	Широкий круг внешних пользователей отчетности с прямым и косвенным интересом
Степень открытости отчетной информации	Содержит данные, подлежащие публичной публикации. В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны	Раскрывает информацию, зачастую содержащую коммерческую тайну организации
Набор представляемых показателей	Финансовые показатели, законодательно рекомендуемые к раскрытию, в первую очередь направленные на принятие инвестиционных решений в отношении организации	Финансовые и нефинансовые показатели, полезные для принятия тактических и стратегических решений по управлению организацией
Финансовая (вплоть до уголовной) ответственность за искажение отчетных данных	Предусмотрена законодательно	Отсутствует
Необходимость соблюдения принципа начисления	Предусмотрена	Отсутствует. Чаще применятся кассовый метод
Порядок определения финансового результата	Разница между доходами и расходами организации, признанными в общеустановленном порядке	Используются различные методики расчета, принятые в организации и зафиксированные в учетной политике для целей управленческого учета
Единицы измерения, используемые при составлении отчетности	Валюта Российской Федерации	Любые единицы измерения

Обязательность утверждения руководителем экономического субъекта	Предусмотрена законодательством	Не предусмотрена
Периодичность представления отчетности	Регламентируется законодательно	Регламентируется учетной политикой для целей управленческого учета
Дата, на которую составляется отчетность (отчетная дата)	Последний календарный день отчетного периода (за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица)	Регламентируется учетной политикой для целей управленческого учета

Изложенные выше принципы составления сегментарной отчетности рассмотрим на практических примерах. В табл. 7.1 показана связь между отчетами центров затрат различных уровней управления машиностроительного завода. В анализируемой организации существуют три уровня управления: бригады, контролируемые бригадирами; цехи, контролируемые начальниками цехов, и предприятие в целом под управлением генерального менеджера. Кроме того, хотя это и не отражено в таблице, генеральный менеджер завода в свою очередь подчиняется заместителю генерального директора завода по производству.

Таблица 7.1

Формат отчетов центров затрат различных уровней управления, руб.

Показатель	**Отчетный период**		**Всего с начала года**	
	по смете	**отклонение**	**по смете**	**отклонение**
Отчет бригадиру бригады № 1				
Основные материалы	4 300	–100	13 400	+120
Прямые трудовые затраты	21 400	+240	56 830	+840
Вспомогательные материалы	1 850	–30	4000	–80
Энергия на технологические цели	980	+35	2940	+250
Прочее	340	+10	540	+40
Итого по бригаде №1	*28 870*	*+155*	*77 710*	*+1 170*
Отчет начальнику производственного цеха				
Бригада №1	28 870	+155	77 710	+1170
Бригада №2	17 720	+111	64 850	+890

Бригада №3	22 340	+10	68 500	+360
Бригада №4	19 850	–30	64 320	+180
Итого по бригадам	88 780	+246	275380	+2600
Общецеховые расходы:				
- заработная плата мастера цеха с начислениями;	12 600	0	70 000	0
- амортизация оборудования цеха;	10 400	0	30 800	0
- электроэнергия на освещение;	3500	+260	10 450	+640
- уборка помещений цеха	1890	–67	8350	–300
Итого по бригадам с учетом общецеховых расходов	*117 170*	*+439*	*394 980*	*+2940*
Отчет генеральному менеджеру завода				
Производственный цех	117 170	+439	394 980	+2940
Фрезерный цех	120 300	–390	430 600	–870
Сборочный цех	134 790	+580	487 320	+1980
Литейный цех	89 350	–190	302 679	+230
Итого по цехам	*461 610*	*+439*	*1 615 579*	*+4280*
Общехозяйственные расходы:				
- амортизация здания офиса;	3500	0	16 500	0
- отопление и освещение	8400	+150	21 300	+478
- заработная плата администрации с начислениями	23 500	+1230	48 760	+4578
Итого затраты завода	497 010	+1819	1 702 139	+9336

Как отмечалось выше, отчеты более высокого уровня управления не должны быть результатом суммирования показателей отчетов нижестоящим руководителям. Другими словами, общие затраты из отчета вышестоящему руководителю не являются суммой затрат из отчетов менеджерам, находящимся под его руководством. Например, из табл. 7.1 видно, что величина затрат в отчете начальнику производственного цеха (117 170 руб.) больше, чем сумма затрат, показанная в отчетах бригадирам (88 780 руб.). Это является следствием практической реализации одного из принципов системы управленческого учета — разделения затрат на контролируемые и неконтролируемые и игнорирования неконтролируемых затрат.

При этом следует понимать, что в конечном счете все затраты контролируются кем-то. Так, менеджер завода отвечает за общехозяйственные затраты, на которые не могут воздействовать начальники цехов (например,

заработная плата администрации с начислениями, расходы на освещение и отопление общезаводского характера и т. д.). Эти затраты являются общими для всех цехов и поэтому не контролируются их начальниками. Аналогично начальники цехов несут ответственность за общецеховые затраты, на которые бригадиры не способны воздействовать (амортизация цехового оборудования, освещение и отопление цеха и т. д.).

Кроме того, администрация может принять дополнительное решение о том, что определенные менеджеры не должны нести ответственности за некоторые затраты, которые в принципе они могли бы контролировать.

Рассмотрим две статьи затрат, контролируемых менеджерами: расход электроэнергии и оплата услуг связи. Контроль расхода электроэнергии на рабочих местах менеджеров всех уровней требует в свою очередь организации системы контроля за тем, чтобы работники выключали свои компьютеры в конце рабочего дня. Контроль расходов за пользование телефоном предполагает введение системы кодирования междугородной и международной телефонной связи для регистрации и оплаты личных звонков. Мероприятия, позволяющие осуществить контроль этих затрат, оказываются весьма дорогостоящими, да и сами затраты невелики. Поэтому в данном случае администрации выгоднее признать их неконтролируемыми для менеджеров по крайней мере по двум причинам:

- незначительность этих затрат;
- соблюдение принципа экономичности.

Выгоды, которые могли бы быть получены, например, от экономии электроэнергии, должны быть выше дополнительных затрат на их получение, т. е. на установление в каждом отделе измерительных приборов и контролирующих систем, составление и обработку дополнительных отчетов и т. д. В любом случае во внутреннюю отчетность включаются лишь контролируемые затраты.

Принцип контролируемости лежит в основе составления отчетов по другим центрам ответственности – доходов, прибыли и центрам инвестиций.

При составлении внутренних отчетов по центрам прибыли бухгалтеру-аналитику следует корректно отнести на эти сегменты соответствующую сумму доходов и расходов с целью расчета финансовых результатов сегмента.

Финансовый результат деятельности сегмента (прибыль или убыток) определяется как разность между полученными им доходами и понесенными при этом расходами.

Пример. Головной текстильной компанией создан ряд небольших производств, ориентированных на разных потребителей: медицинскую промышленность (производство ваты и марли), домашнее хозяйство (пошив кухонных полотенец, фартуков, прихваток и т. д.), текстильную промышленность (отделка тканей), швейную промышленность (производство тканей). Эти производства в системе управленческого учета могут рассматриваться как отчетные сегменты (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Отчет о финансовых результатах компании и ее сегментов, тыс. руб.

Показатель	**Сегменты, производящие товары для**				**Итого**
	медицины	**бытовой сферы**	**текстильной промышленности**	**швейной промышленности**	
Выручка от продаж	66,0	19,9	25,4	13,0	124,3
Скидки «–», наценки «+»	–19,3	+17,0	+7,8	+5,3	+10,8
Выручка нетто	46,7	36,9	33,2	18,3	135,1
Расходы сегментов	14,6	9,4	8,5	6,3	38,8
Финансовый результат сегментов	*32,1*	*27,5*	*24,7*	*12,0*	*96,3*
Нераспределенные (административные) расходы	—	—	—	—	30,0
Финансовый результат компании	—	—	—	—	*66,3*

Имея дело с центрами инвестиций, помимо идентификации доходов и расходов, необходимо решить и другую задачу – корректно отнести на сегменты соответствующую сумму активов и обязательств организации.

Пример. Крупный холдинг, производящий электроприборы, имеет свои предприятия в Российской Федерации и двух странах ближнего зарубежья — в Белоруссии и на Украине, которые по географическому признаку могут рассматриваться в качестве отчетных сегментов (табл. 7.3).

С сегментом идентифицируют те активы, которыми он пользуется для производства определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации. Большинство активов можно легко идентифицировать с конкретным подразделением организации. Здания, оборудование, запасы материалов, готовой продукции и дебиторская задолженность принадлежат сегменту, выпускающему и реализующему данную продукцию (работу, услугу).

Таблица 7.3

Отчет о финансовых результатах холдинга и его сегментов, тыс. руб.

Показатель	Предприятия, функционирующие			Общие показатели холдинга
	в РФ	в Беларуси	в Украине	
Выручка от продаж	4300	3560	3830	11 690
Расходы сегментов	3332	2807	3161	9300
Финансовый результат сегмента	*968*	*753*	*669*	*2390*
Административные затраты холдинга (не распределены)	—	—	—	1489
Прибыль холдинга	—	—	—	*901*

Если активы одновременно принадлежат двум и более сегментам, то они распределяются между структурными подразделениями с использованием косвенных методов. Показатель, принятый за базу распределения, должен быть зафиксирован в управленческой учетной политике организации и последовательно применяться от одного отчетного периода к другому.

Вместе с тем некоторые виды активов (здание головного офиса, гудвилл, организационные расходы, денежные средства и т. д.) невозможно идентифицировать с деятельностью конкретного сегмента. Такие активы на практике не распределяются между сегментами и относятся на деятельность компании в целом (табл. 7.4).

Таблица 7.4

Распределение активов компании между ее отчетными сегментами, тыс. руб.

Вид активов	Сегмент			Не распределено	Общие показатели холдинга
	РФ	Беларусь	Украина		
Денежные средства	20	30	60	30	140
Дебиторская задолженность	60	80	90	—	230
Запасы	100	180	240	—	520
Расходы будущих периодов	10	10	20	20	60
Здание и оборудование по остаточной стоимости	200	320	440	60	1020

Капитальные вложения	10	—	—	100	110
Итого активов	*400*	*620*	*850*	*210*	*2080*

Внешняя задолженность, которая возникла у сегмента в процессе его деятельности, является обязательством сегмента. Некоторые виды текущих обязательств (например, кредиторскую задолженность) легко идентифицировать с деятельностью конкретного подразделения. В то же время с деятельностью сегментов не отождествляют выплату процентов по долгосрочным кредитам и займам, привлеченным в интересах развития организации в целом. В обязательства сегмента не включается задолженность бюджету по налогу на прибыль. На практике такие обязательства остаются нераспределенными (табл. 7.5).

Таблица 7.5

Распределение обязательств компании между отчетными сегментами, тыс. руб.

Вид активов	**Сегмент**			**Не распределено**	**Общие показатели холдинга**
	РФ	**Беларусь**	**Украина**		
Краткосрочные обязательства:					
- займы и кредиты;	—	20	50	—	70
- задолженность поставщи-кам и подрядчикам;	40	60	85	—	185
- задолженность перед персоналом предприятия;	20	45	65	—	130
- доходы будущих периодов;	—	45	110	—	155
Долгосрочные обязательства:					
- кредиты банков и займы	—	—	—	730	730
Итого обязательств	60	170	310	730	1270

Итак, содержание внутренней отчетности, в первую очередь, зависит от того, по какому структурному подразделению эта отчетность сформирована. Отчетность центров затрат будет включать информацию о плановых, фактических затратах, фиксировать возникшие между ними отклонения. Отчетность центров доходов должна содержать фактические и бюджетные данные по доходам подразделения. В отчетности центров прибыли ключевым оказывается показатель прибыли, заработанной подразделением за период, а

также степень выполнения планового задания по этому показателю. Деятельность центров инвестиций оценивается либо по отдаче на инвестированный капитал, либо по заработанной прибыли за вычетом процента на задействованный капитал. Этот показатель наиболее приемлем для подразделений организации с большой степенью автономности (например, для крупного дочернего предприятия холдинговой промышленной компании).

Отчетность позволяет реализовать на практике функции контроля и анализа; следовательно, по своему формату отчетные данные должны совпадать с бюджетными. Лишь тогда имеющаяся информация окажется сопоставимой, что позволит осуществить последующий анализ и контроль полученных результатов.

7.2.Классификация внутренней отчетности

(назад в Оглавление)

Главной целью внутренней отчетности является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой информацией. Требования к содержанию и форме отчетности должны сформулировать руководители центров ответственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленческой информации. Для управляющих имеют значение не только содержание информации, но и способы ее доставки, формы отчетности. Внутренняя отчетность должна обеспечить возможность быстрого обзора и оценки фактических результатов, их отклонений от цели, определения недостатков в настоящее время и на будущее, выбора оптимальных вариантов управленческих решений.

Внутренние отчеты можно классифицировать по разным основаниям: по уровням управления оперативности представления, по периодичности представления, по характеру раскрываемой информации, по форме ее представления (табл.7.6).

Таблица 7.6

Классификация внутренних отчетов организации

Классификационный признак	**Виды внутрифирменной отчетности**
По уровням управления	Оперативные и окончательные (сводные)
Периодичность представления	Краткосрочная и среднесрочная отчетность
Характер раскрываемой информации	Тематические, аналитические, комплексные
Форма представления	Табличная, графическая

Оперативные отчеты позволяют непрерывно следить за изменениями, влияющими на основные показатели эффективности деятельности, и оперативно управлять ими. Примерами оперативных отчетов являются:

- отчет руководителя по ключевым показателям деятельности (выручка, прибыль, рентабельность, дебиторская задолженность, остатки денежный средств);

- отчет по контролю и анализу рентабельности продаж за период (включая все дополнительные расходы на продажу), с возможностью их детализации по каждой сделке;

- отчет по затратам организации, отражающий сумму ежемесячных постоянных затрат (с детализацией по статьям затрат) в разрезе центров ответственности и в целом по организации, с целью определения минимального уровня маржинального дохода для их покрытия;

- отчет по контролю за исполнением принятых заказов (с указанием ожидаемых сроков выполнения, отклонения факта поставки/отгрузки от заявки и причины отклонения).

К числу окончательных (сводных) отчетов относятся управленческий баланс, управленческий отчет о прибылях и убытках, управленческий отчет о движении денежных средств. Для их представления может быть избрана любая отчетная дата. Если, например, организации присущи сезонные колебания уровня продаж (пик приходится на период с октября по декабрь, спад – на весну-лето; кроме того, на весну приходится также большая часть возвратов от клиентов товара, отгруженного в предновогодний период), то в связи с этими особенностями и для того, чтобы иметь возможность оценить результат деятельности компании за полный производственный цикл, управленческая отчетность в компании, к примеру, может формироваться за финансовый год с 01 июля по 30 июня.

Информация, содержащаяся в этих отчетах, позволяет рассчитать не только финансовые показатели, но и показатели деловой активности, эффективности управления предприятием.

Краткосрочная отчетность - отчетность, формируемая ежедневно или еженедельно. Примерами могут быть отчеты о продажах, о запасах товаров, о движении средств на расчетном счете и т.п. Такие отчеты готовятся, в первую очередь, для менеджеров среднего звена или линейных руководителей, принимающих управленческие решения на основе данной информации.

Среднесрочная отчетность – отчетность, периодичность составления которой колеблется от раза в неделю до раза в месяц. Отчеты такого типа содержат не только фактические, но и прогнозные данные, а также информацию о возникших отклонениях. Примерами здесь являются отчеты об исполнении бюджетов продаж, закупок, движения денежных средств и т.д. Потребителями такой отчетности являются менеджеры более высокого уровня управления.

Комплексные итоговые отчеты представляются, как правило, за месяц или иной отчетный период (квартал, шесть месяцев и т. п.) и содержат информацию о выполнении планов и использовании ресурсов за данный период, о доходах и расходах по центрам ответственности, об исполнении сметы издержек, рентабельности, движении денежных средств и иных показателей для общей оценки и контроля.

Тематические отчеты представляются по мере возникновения отклонений по наиболее важным для успешного функционирования показателям, таким, как объем продаж, потери от брака, недопоставки по заказам, график производства продукции, и другим не входящим в оценочные плановым показателям, подконтрольным центру ответственности.

Аналитические отчеты подготавливаются только по запросам управляющих и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов по отдельным аспектам деятельности, например всесторонняя оценка причин перерасхода ресурсов, изменения рентабельности, уровня продаж по секторам рынка, анализ рынка и использования производственных мощностей, факторов риска деятельности в определенных направлениях и т. п.

По формам представления внутренние отчеты составляются в табличной, графической или текстовой форме.

Табличная форма представления внутренней отчетности наиболее приемлема и для составителей, и для пользователей. Именно эта форма представления данных о деятельности центров ответственности была использована в начале этой темы (см.табл.7.1-7.5).

Графическая форма более наглядна, она может быть использована как самостоятельно, так и в развитии информации, содержащейся в таблице.

Текстовую форму представления информации следует использовать случаях, когда объем цифровых данных незначителен. Текстовое изложение информации часто используется в дополнение к отчетам, составленным в табличной или графической форме.

Анализ и оценка деятельности центров ответственности на основе сегментарной отчетности

(назад в Оглавление)

Данные сегментарной отчетности позволяют оценить эффективность работы каждого сегмента бизнеса. В качестве примера сегмента рассмотрим центр ответственности. Он представляет собой часть системы управления организацией и, как любая система, имеет вход и выход. На входе в центр ответственности — сырье, материалы, полуфабрикаты. Центр ответственности располагает необходимым для производственной деятельности имуществом — основными средствами. В процессе функционирования подразделение потребляет трудовые ресурсы; выполняя заданную ему работу, пользуется услугами сторонних организаций. На выходе центра ответственности — полуфабрикат, продукция, услуга, которые либо поступают в следующий центр ответственности, либо реализуются на сторону. Подобное распределение ресурсов, производительная работа над ними с целью получения желаемого результата наблюдается и в других сегментах организации – проектах, бизнес-процессах, видах деятельности и т.п.

Информация сегментарной отчетности позволяет менеджерам контролировать деятельность выделенных в организации сегментов бизнеса и объективно оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров. На ее

основе делаются выводы о профессиональной пригодности того или иного менеджера, разрабатываются финансовые и нефинансовые критерии оценки его деятельности, формируется система материального и морального поощрения персонала предприятия. Решение этих задач осложняется тем, что деятельность одного менеджера может оказывать влияние на деятельность других управляющих. Например, лучшие дилеры по продажам могут столкнуться с трудностями при сбыте некачественных товаров. Полностью исключить такую взаимозависимость невозможно, однако ее воздействие можно минимизировать при тщательном выборе типа сегментов, надлежащем информационном обеспечении их руководителей, установлении объективных критериев оценки их деятельности (к примеру, возложив на начальников цехов ответственность не только за затраты, но и за качество произведенной продукции, можно избежать конфликтов между сбытом и производством).

Независимо от того, каким образом позиционируется сегмент в системе управленческого учета организации, отчетная информация по нему должна содержать соответствующие ключевые показатели.

Ключевые показатели деятельности организации - KPI (key performance indicators) – это система показателей, которые могут быть использованы для оценки результативности и эффективности действий, процессов и функций управления. Они представляют собой критерии оценки эффективности бизнеса. При этом под результативностью понимают степень достижения сегментом бизнеса поставленной цели; под эффективностью - выполнение заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное выполнение объема работ при заданном размере ресурсов.

Критерии оценки деятельности структурных подразделений компании «вплетаются» в систему показателей внутренней отчетности, они должны пересматриваться с течением времени по мере изменения стратегии организации. Это позволяет наряду с контролем решить и иные качественно новые задачи, важнейшая из которых – рост рыночной стоимости компании.

Критерии оценки деятельности подразделений, представляемые во внутренней отчетности организации, должны быть задействованы и в процессе бюджетирования: ведь бюджет по своей сути – это совокупность финансовых показателей, ведущих компанию к выполнению заранее намеченных стратегических и тактических целей.

Критерии оценки деятельности структурных подразделений организации «вплетаются» в систему показателей внутренней отчетности.

Это позволяет, наряду с контролем, решить и иные качественно новые задачи, важнейшая из которых – рост рыночной стоимости компании. В табл.7. 7 представлен один из возможных подходов к установлению финансовых критериев оценки деятельности торговой организации «Мега» и ряда ее департаментов.

Таблица 7.7

Ключевые показатели деятельности торговой организации «Мега»

		Ключевой показатель	Методика расчета показателя
Общие показатели	1	Прирост оборота, %	Отношение оборота по отгрузке в отпускных ценах прошлого года к обороту отчетного итого по организации
	2	Прирост валового дохода, %	Отношение валового дохода прошлого года к аналогичному показателю отчетного итого по организации. Валовый доход - разница между отпускной ценой отгрузки и ее себестоимостью
	3	Оборачиваемость дебиторской задолженности, дней	Отношение среднего значения дебиторской задолженности к средней выручке в день за отчетный период -- итого по организации
	4	Оборачиваемость товарных запасов, дней	Отношение среднего значения товарных запасов к средней отгрузке в день за отчетный период-- итого по организации
	5	Рентабельность собственного капитала ,%	Отношение собственного капитала к прибыли за отчетный период-- итого по организации
	6	Рентабельность продаж, %	Отношение прибыли к выручке по отгрузке за отчетный период-- итого по организации
Департамент маркетинга	1	Рентабельность валового дохода,%	Отношение валового дохода к обороту в отпускных ценах за отчетный период по организации
	2	Отклонение отпускных цен от цен прайс-листа (скидки),%	Отношение отгрузок в отпускных ценах к отгрузкам в ценах прайс-листа -- итого по организации
	3	Оборачиваемость товарных запасов, дней	Отношение среднего значения товар-ных запасов к средней отгрузке в день за отчетный период
	4	Расходы на рекламу и продвижение товаров к обороту,%	Отношение расходов на рекламу к отгрузке в отпускных ценах за отчетный период итого по компании

Департамент закупок	1	Отношение покупной цены товаров к их стоимости по прайс-листу,%	Отношение стоимости товарных запасов в ценах закупки к прайс-листу за отчетный период итого по компании
	2	Оборачиваемость товарных запасов, дней	Отношение среднего значения товарных запасов к средней отгрузке в день за отчетный период
	3	Оборачиваемость кредиторской задолженности, дней	Отношение среднего значения кредиторской задолженности к средней оплате поставщикам в день за период
Департамент по работе с персоналом	1	Среднесписочная численность сотрудников, чел.	Отношение суммарной списочной численности работников на каждый календарный день месяца к числу календарных дней месяца
	2	Оборот на одного сотрудника, руб.	Отношение суммы отгрузок в отпускных ценах к кол-ву сотрудников за отчетный период --итого по организации
	3	Расходы на персонал на одного сотрудника, руб.	Отношение суммы расходов на подбор, обучение, компенсации персоналу к кол-ву сотрудников за отчетный период--итого по организации
	4	Расходы на персонал к обороту,%	Отношение суммы расходов на подбор, обучение, компенсации персоналу к отгрузкам в отпускных ценах за отчетный период --итого по организации
	5	ФОТ (без налогов на ФОТ) к оборот , руб.	Отношение суммы ФОТ к отгрузкам в отпускных ценах за отчетный период--итого по организации
	6	Расходы на содержание департамента, руб.	Общая сумма расходов на содержание департа-мента за отчетный период

Финансовый департамент	1	Налоги от оборота	Отношение суммы начисленных налогов к отгрузкам в отпускных ценах за отчетный период-- итого по организации
	2	Стоимость кредитных ресурсов	Отношение суммы процентов, начисленных за пользование кредитами, к общей сумме заемных средств
	3	Оборачиваемость денежных средств	Отношение среднего остатка денежных средств к среднему значению оборотов по расчетному счету и кассе за отчетный период
	4	Начисленные проценты по кредитам от оборота	Отношение суммы начисленных процентов за использование кредитов к отгрузке в отпускных ценах за отчетный период --итого по организации
	5	Расходы на содержание департамента, руб.	Общая сумма расходов на содержание Департамента за отчетный период

Структурно организация «Мега» подразделяется на отдельные департаменты, которые представлены как центрами затрат, так и центрами прибыли.

Рассмотрим возможные подходы к оценке деятельности одного из департаментов – *центра прибыли* А, ключевыми показателями которого могут стать:

- оборот по отгрузке в отпускных ценах;
- валовый доход;
- оборачиваемость в днях дебиторской задолженности клиентов подразделения;
- доля расходов на развитие продаж в обороте по отгрузке подразделения;
- доля расходов на содержание подразделения в обороте по отгрузке;
- рентабельность продаж до перераспределения расходов;
- рентабельность продаж подразделения после перераспределения расходов.

Возможный порядок расчета этих показателей представлен в табл.7.8.

Таблица 7. 8

Ключевые показатели деятельности центра прибыли А за 201Х гг.

Ключевой показатель	Методика расчета ключевого показателя	ПЛАН	ФАКТ	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение, %
Прирост оборота, %	Отношение оборота по отгрузке в отпускных ценах прошлого года к обороту отчетного года по подразделению	41	10	-31	-23
Оборачиваемость дебиторской задолженности, дней.	Отношение среднего значения дебиторской задолженности к средней выручке в день за период по подразделению	80	112	+ 32	+40
Соотношение оборота по отгрузке к обороту по оплате, %	Отношение оборота по отгрузке отчетного года к обороту по оплате отчетного года по подразделению	1,005	0,997	-0,008	-1
Расходы на содержание к обороту центра прибыли, %	Отношение суммы расходов на содержание центра прибыли к его обороту по отгрузке за отчетный период	4,54	4,86	+0,32	+7
Рентабельность продаж (до перераспределения расходов),%	Отношение прибыли до перераспределения расходов к выручке по отгрузке за отчетный период по подразделению	43,48	38,05	-5,44	-12
Рентабельность продаж (после перераспределения расходов),%	Отношение прибыли после перераспределения расходов к выручке по отгрузке за отчетный период по подразделению	14,19	6,24	-7,95	-56

Для того, чтобы устанавливаемые критерии способствовали достижению целей компании, они должны удовлетворять ряду условий:

1) с одной стороны, они должны быть реально достижимы, с другой стороны, носить «напряженный» характер;

2) устанавливаемые критерии должны находиться в зоне ответственности менеджера соответствующего уровня управления;

3) финансовые и нефинансовые критерии, устанавливаемые подразделению, должны мотивировать ответственного за его деятельность менеджера к принятию управленческих решений, выгодных не только данному центру ответственности, но и организации в целом;

4) показатели должны не только учитываться в системе управленческого учета и отражаться во внутренней отчетности, но и планироваться, являясь основой последующего анализа.

Необходимо отметить все возрастающее значение нефинансовых показателей для оценки эффективности деятельности подразделений, поскольку нефинансовые аспекты деятельности потенциально воздействуют на финансовые результаты организации. Если с помощью финансовых показателей руководству организации удается оценить результаты прошедшей деятельности подразделения, то нефинансовые критерии позволяют спрогнозировать результаты будущей работы сегмента. Примерами нефинансовых критериев могут служить показатели заполняемости и продолжительности пребывания пациентов в клиниках, время выполнения заказа в ресторане, статистика безопасности для атомных электростанций, уровень удовлетворенности обслуживанием покупателей и заказчиков. Некоторые бизнес-структуры вводят показатель уровня «преданности» покупателей и заказчиков в дополнение к ранее существовавшему уровню их удовлетворенности.

Особенность нефинансовых показателей состоит в том, что с течением времени их значения достигают практически максимально возможного уровня, начиная утрачивать свою репрезентативность. Возникает задача обновления системы нефинансовых показателей деятельности организации и определения их места в системе внутрифирменной отчетности организации.

Трансфертная цена: ее виды, принципы формирования, влияние на построение внутренней отчетности организации

(назад в Оглавление)

Трансфертное ценообразование характерно организациям с децентрализованной структурой управления, когда менеджерам отдельных сегментов (центров ответственности) делегированы определенная хозяйственная и финансовая самостоятельность. Администрация компании решает, подразделениям какого уровня управлении предоставить свободу внутреннего и внешнего ценообразования (т.е. дать возможность извлекать прибыль), а также право выбора поставщика и потребителя. При этом менеджер

такого центра прибыли отвечает лишь за контролируемые им расходы и доходы.

Трансфертная (внутренняя) *цена* применяется при коммерческих операциях между подразделениями одной и той же организации. Наибольшую актуальность вопросы формирования трансфертных цен имеют при наличии права у подразделения организации самостоятельно выходить на внешних покупателей. В этом случае от правильного формирования трансфертной цены будет зависеть общее финансовое положение организации. Если же продукция подразделения полностью потребляется внутри предприятия, то трансфертная цена является лишь учетной категорией, необходимой для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями организации, но при этом она не влияет на конечные результаты организации.

Важно! Таким образом, ***трансфертная цена (ТЦ) — это цена, по которой одно структурное подразделение передает свою продукцию, работу или услугу другому подразделению. Иначе говоря, трансфертное ценообразование — это процесс установления внутренних расчетных цен между сегментами одной организации.***

Трансфертное ценообразование предполагает четкое фиксирование факта приемки-передачи между подразделениями изделия (услуги), что невозможно без организованной системы сегментарного 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 ТЦ будет справедливой в том случае, если обеспечит возможность объективной оценки эффективности функционирования каждого сегмента бизнеса.

Эти задачи могут быть реализованы при соблюдении двух условий:

1) совпадении целей менеджеров различных уровней управления и организации в целом;

2) предоставлении менеджерам, возглавляющим структурные подразделения организации, необходимой финансовой и хозяйственной самостоятельности.

На практике применяются *три метода расчета* ТЦ:

1) на основе рыночных цен;

2) на основе себестоимости (переменной или полной), по принципу «себестоимость плюс»;

3) на основе договорных ТЦ, сформированных под воздействием рыночной конъюнктуры и затрат на производство продукции (оказание услуги).

Особую популярность получил первый метод. Преимущество рыночных цен состоит в их объективном характере, и ТЦ не будут зависеть 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 первого метода имеет свои *ограничения*: необходимо наличие развитого рынка продукции (работ, услуг), производимых подразделением. 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 (работу, услугу), и центр ответственности, принимающий эту продукцию (работу, услугу) для ее последующей переработки и потребления. При формировании ТЦ на основе рыночных цен обеим сторонам предоставлено право взаимодействия с внешними продавцами и покупателями, между ними должны соблюдаться следующие *условия:*

1) подразделение, приобретающее продукцию (работу, услугу), покупает ее внутри организации до тех пор, пока продающее подразделение не начинает завышать существующие рыночные цены и желает продавать свою продукцию внутри организации;

2) если продающее подразделение завышает существующие рыночные цены, то покупающий продукцию (работу, услугу) центр ответственности может приобрести ее на стороне.

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

а) полная фактическая себестоимость;

б) нормативная себестоимость;

в) переменная себестоимость.

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

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

Во-первых, передающее подразделение не заинтересовано в снижении своих фактических затрат: оно заранее уверено, что ТЦ их не только покроет, но и превысит на сумму установленной наценки.

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

Пример. ТЦ подразделения рассчитывается по формуле «110% полной себестоимости». В I квартале года произведено 500 изделий. Постоянные расходы центра ответственности — 10 000 руб., переменные — 40 000 руб. (т. е. одному изделию соответствует 80 руб. переменных затрат). Полная себестоимость единицы составляет:

(10 000 + 80 х 500) : 500 = 100 руб. Значит, ТЦ = 110 руб. (100 х 110% : 100).

Допустим, что в следующем квартале центру ответственности удалось снизить удельные переменные издержки с 80 до 75 руб. При этом было произведено 400 ед. продукции. Полная себестоимость единицы в таком случае составляет:

(10 000 + 75 х 400) : 400 = 100 руб.

Передача изделия между центрами ответственности по-прежнему осуществляется по ТЦ в 110 руб., несмотря на то, что эффективность работы подразделения возросла.

В-третьих, известно, что система трансфертного ценообразования эффективна лишь в том случае, когда мотивация менеджеров различных уровней соответствует стратегии и тактике организации в целом. Однако с позиций организации, приобретение изделия подразделением внутри предприятия по трансфертной цене, рассчитанной на основе полной себестоимости, выгоднее, чем по рыночной цене. С точки зрения получающего подразделения, использование рыночной цены в качестве трансфертной дает большую прибыль, чем цены, определенной на базе полных затрат.

Отмеченные недостатки устраняются расчетом ТЦ по второму варианту — на базе нормативных затрат. По существу в этом случае рассчитывается нормативная трансфертная цена. Превышение фактической ТЦ 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. Например, при высоком уровне инфляции этот процесс вообще оказывается бессмысленным. Чрезмерно затратным оказывается процесс нормирования в условиях индивидуального и мелкосерийного производства.

В этих случаях может быть использован третий вариант расчета ТЦ — на основе переменной себестоимости, информация о которой аккумулируется в системе «директ-костинг». Постоянные издержки структурных подразделений будут покрываться при этом из выручки организации. Этот вариант позволяет разрабатывать ценовую политику, оптимальную не только для организации в целом, но и для ее отдельных сегментов, а также находить благоприятное сочетание объемов производства и продажных цен. Кроме того, такой вариант расчета ТЦ позволяет анализировать и контролировать деятельность центров ответственности.

Возвратимся к нашему примеру. В I квартале ТЦ, рассчитанная на базе переменных затрат, определяется следующим образом:

80 х 1,1 = 88 руб., а во II квартале, когда эффективность работы подразделения возросла, ТЦ снизится до 82 руб. (75 х 1,1).

В этом случае, однако, ТЦ не возмещает постоянные издержки и не позволяет рассчитать прибыль, зарабатываемую центром ответственности. Следовательно, оценка уровня эффективности работы руководителя такого подразделения не может быть осуществлена с использованием показателей прибыли и дохода. Это в свою очередь означает, что у менеджера снижаются стимулы к сокращению издержек.

Третий метод трансфертного ценообразования предполагает расчет договорной ТЦ. При этом используется следующая формула:

ТЦ = Удельная переменная себестоимость + Удельный МД, утраченный продающим подразделением в результате отказа от внешних продаж

Эта формула универсальна и применима в условиях полной и неполной загрузки производственных мощностей. Пример расчета договорной ТЦ с помощью общего уравнения приводится ниже.

Современные организации 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 ТЦ, для оценки работы центра ответственности — другая);

2) степенью децентрализации организационной структуры предприятия;

3) состоянием рынка продуктов, работ и услуг, на которые устанавливаются рыночные цены.

(назад в Оглавление)

Контрольные вопросы и задания

1. Каковы сущность и значение сегментарной отчетности организации?
2. Назовите принципы построения сегментарной отчетности организации, раскройте их содержание
3. Выполните сравнение сегментарной отчетности организации с бухгалтерской (финансовой) отчетностью
4. Как классифицируется внутренняя отчетность организации?
5. Приведите определение трансфертного ценообразования. Каково его влияние на построение внутренней отчетности организации?

Терминологический словарь

(назад в Оглавление)

Анализ безубыточности — анализ, основанный на зависимости между доходами, расходами и прибылью в течение краткосрочного периода, позволяющий, в частности, определить точку безубыточности организации.

База распределения косвенных расходов — показатель, пропорционально которому косвенные расходы распределяются по носителям затрат.

Безвозвратные затраты — затраты, на которые нельзя повлиять управленческими решениями.

Бухгалтер-аналитик — бухгалтер, наделенный управленческими функциями, специалист в области бухгалтерского управленческого учета.

Бюджет (смета) — количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели. Служит основой для оценки выполнения плана центрами ответственности.

Бюджетная ставка распределения косвенных расходов — заранее рассчитанный норматив, позволяющий предварительно распределить косвенные расходы по носителям затрат.

Вмененные (воображаемые) затраты — затраты, которые бухгалтеру-аналитику необходимо вообразить для принятия правильного управленческого решения. По существу упущенная выгода организации.

Генеральный (общий) бюджет (смета) — финансовый документ, охватывающий всю деятельность организации. Служит основой оценки этой деятельности.

Гибкий бюджет — бюджет, составленный на несколько альтернативных уровней деловой активности организации.

Дегрессивные затраты — разновидность переменных затрат. Темпы роста затрат отстают от темпов роста деловой активности организации.

Деловая активность — производственная активность организации, которая может измеряться как натуральным, так и стоимостным показателем.

«Директ-костинг» (Direct-Costing-System) — один из вариантов калькулирования неполной себестоимости, при котором в себестоимость включаются лишь переменные расходы.

Добавленные затраты — издержки, производимые кем-либо в дополнение к ранее понесенным затратам.

Затраты — средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, и регистрируемые в балансе как активы организации, способные принести доход в будущем.

Издержки — денежное измерение суммы ресурсов, используемых в каких-либо целях. Издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг, составляют затраты организации.

Инструментарий управленческого учета — систематизированная совокупность бюджетных, учетных, аналитических и контрольных приемов, применяемых для решения функциональных задач управленческого учета.

Калькулирование — исчисление себестоимости единицы продукции (работы, услуги), один из элементов метода бухгалтерского учета. Предполагает составление калькуляции.

Ключевые показатели деятельности организации (Key Performance Indicators — KPI) — система показателей, которые могут быть использованы для оценки результативности и эффективности действий, процессов и функций управления. Являют собой критерии оценки эффективности бизнеса.

Косвенные затраты — издержки, которые невозможно или экономически невыгодно напрямую относить на носитель затрат. Распределяются между носителями согласно выбранной организацией методике, описываемой в управленческой учетной политике.

Линейные производственные отношения — отношения, которые предполагают указания начальника подчиненным лицам.

ЛИФО — метод оценки запасов, основанный на допущении, при котором ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних по времени закупок.

Маржинальный доход — разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам. Определяется в системе «директ-костинг».

Масштабная база — интервал в деловой активности организации, в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют четко выраженную тенденцию.

Место возникновения затрат — структурное подразделение организации (рабочее место, участок, цех), по которому организуются планирование, нормирование и учет издержек производства для их контроля и управления ими.

Метод высшей и низшей точек — метод, который позволяет разделить затраты на постоянную и переменную части, описав их формулой $y = a + bx$, где y — совокупные затраты; a — постоянная часть; b — удельные переменные затраты; x — деловая активность организации.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции — совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости единицы продукции.

Метод учета фактических затрат — последовательное накопление данных о фактически произведенных затратах без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам. Позволяет рассчитать фактическую («историческую») себестоимость продукции (работ, услуг).

Незапасоемкие (периодические затраты, или расходы периода) — коммерческие и административные затраты, не влияющие на оценку запасов и не участвующие в калькулировании производственной себестоимости.

Нелинейные (штабные) производственные отношения — отношения, которые возникают в тех случаях, когда одно подразделение организации предоставляет услуги другим подразделениям.

Нерегулируемые (неконтролируемые) затраты — затраты, на которые руководитель центра ответственности влиять не способен.

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

Нормативный метод учета затрат и калькулирования предполагает предварительное определение затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений фактических издержек от нормативных. Позволяет рассчитать нормативную себестоимость и отклонения от нее.

Носитель затрат (объект калькулирования) — вид продукции (работ, услуг) организации, предназначенный на продажу.

Объект учета затрат — место возникновения затрат, виды или группы однородных продуктов.

Оперативные отчеты — отчеты, позволяющие непрерывно следить за изменениями, влияющими на основные показатели эффективности деятельности, и оперативно управлять ими.

Операционный бюджет — часть генерального бюджета, включающая в себя бюджет прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) бюджеты (сметы), отражающие статьи расходов и доходов организации.

Организационная структура предприятия — разделение предприятия на структурные подразделения и службы (центры ответственности) в целях распределить между ними управленческие функции таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей, стоящих перед предприятием в целом. Различают централизованную и децентрализованную организационные структуры.

Отклонение — арифметическая разность между фактическими и предварительно установленными нормативными или сметными данными. Существенное отклонение — арифметическая разность превышает норматив, установленный в управленческой политике организации.

Оценка запасов — расчет себестоимости незавершенного производства, готовой продукции на складе и запасов материалов.

Передел — часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону.

Переменные затраты — затраты, возрастающие или уменьшающиеся при изменении деловой активности организации.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования — метод, используемый при изготовлении уникального или выполняемого по специальному заказу изделия. Применяется на предприятиях с

индивидуальным и мелкосерийным характером производства: в сфере бытового обслуживания, полиграфической промышленности, строительстве и др. Объект учета затрат и объект калькулирования — заказ-заявка клиента на определенное количество специально изготовленных для него изделий.

Попередельное калькулирование — метод учета затрат и калькулирования, применяемый в серийном и поточном производстве, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все стадии производства, называемые переделами.

Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности и энергетике, характеризующихся массовым характером производства, непродолжительным производственным циклом, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования. Часто рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования.

Постоянные затраты — затраты, которые в рамках определенной масштабной базы не реагируют на изменение деловой активности организации.

Предельные затраты (доходы) — дополнительные затраты (доходы) в расчете на единицу дополнительно изготовленной продукции.

Приростные затраты (доходы) — дополнительные затраты (доходы), появляющиеся в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции (работ, услуг).

Прогрессивные затраты — затраты, растущие быстрее деловой активности организации.

Производственная себестоимость — себестоимость, в которую включаются только производственные затраты. Управленческие и коммерческие расходы из калькулирования исключаются.

Производственные затраты — затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг). Учитываются в расчетах производственной себестоимости.

Производственный учет — основа бухгалтерского управленческого учета. В нем накапливается информация о затратах производства, анализируются причины их роста в сравнении с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, выявляются возможные резервы экономии.

Пропорциональные затраты — разновидность переменных затрат. Увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность организации. Прямые затраты — затраты, относимые на носитель затрат напрямую, без использования каких-либо косвенных методов. Состоят из прямых материальных затрат и прямых затрат на оплату труда.

Расходы — часть затрат, понесенных организацией в связи с получением дохода. По существу характеризуют себестоимость проданной продукции (работ, услуг).

Регулируемые (контролируемые) затраты — затраты, подверженные влиянию со стороны руководителя центра ответственности.

Релевантные затраты — затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения.

Сводный (окончательный) отчет — отчет, содержащий результаты деятельности за продолжительный период. Может составляться на любую отчетную дату (например, управленческий баланс, управленческий отчет о прибылях и убытках, управленческий отчет о движении денежных средств).

Сводный учет — система обобщения производственных затрат по статьям расходов в разрезе цехов основного и вспомогательного производства видам продукции (работ, услуг) в целом по предприятию в целях подготовки информации для исчисления себестоимости отдельных видов готовой продукции, всей выпущенной продукции и распределения понесенных предприятием затрат между готовой продукцией и незавершенным производством. Существует в двух вариантах: бесполуфабрикатном и полуфабрикатном.

Себестоимость продукции (работ, услуг) — выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, т.е. на сырье, материалы, топливо, энергию, основные фонды, трудовые и иные ресурсы. Различают цеховую, производственную, полную, а также «ограниченную» себестоимость (см. «Директ-костинг»).

Сегментарная отчетность — отчетность, сформированная по сегментам бизнеса организации.

Сегментарный учет — система сбора, отражения и обобщения информации о деятельности структурных подразделений (сегментов) организации. Является важнейшей составляющей бухгалтерского управленческого учета.

Ставка распределения косвенных расходов — заранее, до начала отчетного периода, рассчитанный норматив, позволяющий предварительно распределить косвенные расходы между объектами калькулирования.

«Стандарт-кост» (Standard Costs) — система калькулирования, основанная на жестком нормировании всех затрат и позволяющая рассчитать «стандартную» себестоимость. Предполагает учет и подробный анализ возникших отклонений фактических расходов от стандартных с последующим возложением ответственности за существенные отклонения на руководителей соответствующих центров затрат. Прообраз отечественного нормативного учета.

Статический (жесткий) бюджет — бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации (центра ответственности).

Статья калькуляции — вид затрат с учетом места его возникновения и носителя затрат. Классификация затрат по статьям калькуляции отвечает на вопросы «на что израсходованы ресурсы?» и «где они израсходованы?».

Точка безубыточности (критическая, мертвая точка, точка равновесия) — уровень деловой активности организации, обеспечивающий ей нулевой финансовый результат.

Трансфертная цена — цена, по которой один центр ответственности передает свою продукцию или услугу другому центру ответственности. Трансфертное ценообразование применяется организациями, обладающими децентрализованной организационной структурой.

Управленческий учет — вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает ее управленческий персонал информацией для планирования, собственно, управления и контроля за деятельностью организации. В основу информационной базы управленческого учета положены данные о затратах организации.

Условная единица — набор затрат, необходимых для производства единицы законченной продукции.

Управленческая учетная политика (учетная политика для целей управленческого учета, УПУУ) — внутренний регламент, в котором закреплена совокупность способов ведения управленческого учета и составления внутренней отчетности организации.

Условно-переменные (условно-постоянные) затраты — затраты, содержащие как переменный, так и постоянный компоненты.

Финансовый бюджет — часть генерального бюджета, включающая в себя инвестиционный бюджет, бюджет денежных средств и прогнозный баланс.

ФИФО — метод оценки запасов, основанный на допущении использования материальных ресурсов в течение отчетного года в последовательности их закупки, т.е. ресурсы, поступающие в производство первыми (если в торговле, то — в продажу), должны оцениваться по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало года.

Центр ответственности — структурное подразделение организации, возглавляемое руководителем, несущим ответственность за результаты его работы.

Центр прибыли — центр ответственности, от которого в большой степени зависят главные, определяющие прибыль показатели: объем продаж, цена, переменные затраты.

Экономический элемент — однородный вид затрат на производство. Группировка затрат по элементам отвечает на вопрос «что затрачено на производство в отчетном периоде?». При этом не учитываются место возникновения и носитель затрат.

(назад в Оглавление)

Список литературы

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Национальное образование, 2013

2. Вахрушина М.А., Лялькова Е.Е. Учетная политика в системе управленческого учета. – М.: Экономист, 2008

3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003

4. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение. – М.: АСТ, 2011

5. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. - М.: Финансы и статистика, 1994

6. Управленческий учет: Учебное пособие/ Под ред. А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. - М.: ФБК-Пресс, 2005

7. Хонгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. - М.: Финансы и статистика, 1995.

8. Энтони Р., Рис Д. Учет: ситуация и примеры. Примеры. -М.: Финансы и статистика, 1993

Интернет-ресурсы

1. www.consultant.ru - официальный сайт компании «КонсультантПлюс».

2. www.garant.ru – информационно-правовой портал компании «ГАРАНТ.

3. www.fd.ru – сайт журнала «Финансовый директор».