

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

**Учреждение образования
«Витебский государственный технологический
университет»**

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Конспект лекций

**Витебск
2014**

УДК 657 (075)
ББК 65.052.201.2
К 28

Рецензенты:

главный бухгалтер ЧПУП «Полимерконструкция» О.В. Пучкова;
к.э.н., доцент кафедры менеджмента УО «ВГТУ» Е.Н. Коробова.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ»,
протокол № 8 от 27 ноября 2014.

Управленческий учет : конспект лекций / сост. : Т. В. Касаева, О. Г. Цынкович. -
Витебск : УО «ВГТУ», 2014. - 161 с .

ISBN 978-985-481-358-5

Конспект лекций содержит теоретические основы курса «Управленческий учет» и раскрывает основные темы дисциплины: классификацию затрат в управленческом учете, методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, бюджетирование в организации, правила построение сегментарной отчетности, трансфертное ценообразование, денежные потоки, принятие управленческих решений по безубыточности бизнеса, по формированию ассортиментной и ценовой политики. Рекомендуется для студентов специальности 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии» всех форм обучения.

УДК 657 (075)
ББК 65.052.201.2

ISBN 978-985-481-358-5

© УО «ВГТУ», 2014

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Развитие и становление управленческого учета	7
1.1 История выделения управленческого учета из бухгалтерского учета	7
1.2 Управленческий учет как составная часть информационной системы организации	9
1.3 Сходные черты и различия финансового и управленческого учета	12
1.4 Составные части управленческого учёта	15
2 Теоретические основы управленческого учёта	16
2.1 Понятие управленческого учёта	16
2.2 Предмет и объекты управленческого учёта	18
2.3 Метод и способы управленческого учёта	19
2.4 Принципы управленческого учёта	20
2.5 Функции управленческого учёта	21
3 Классификация и поведение затрат	22
3.1 Понятие «затраты» и значение классификации затрат в управленческом учёте	22
3.2 Классификация затрат по видам деятельности	24
3.3 Классификация затрат для калькулирования и оценки произведённой продукции	27
3.4 Классификация затрат для принятия решений. Поведение затрат	29
3.5 Классификация затрат для процесса контроля и регулирования	36
4 Распределение затрат и калькулирование себестоимости продукции	37
4.1 Роль калькулирования в управлении производством	38
4.2 Основные принципы и задачи калькулирования	39
4.3 Объекты учёта затрат и объекты калькулирования	41
4.4 Себестоимость продукции, её состав и виды	44
4.5 Классификация методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции	48
4.6 Распределение косвенных затрат	49
5 Попроцессный и позаказный методы учёта затрат	52
5.1 Особенности организации производства и их влияние на построение системы учёта затрат	52
5.2 Попроцессный (попередельный) метод учёта затрат	54
5.3 Позаказный метод учёта затрат	59
5.4 Учёт затрат по функциям (АВС-метод)	61
6 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости. Система «стандарт-кост»	63
6.1 Виды норм. Понятие нормативных затрат.	63
6.2 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости.	64

6.3	Методика расчёта и анализ отклонений в системе нормативного учёта затрат.	66
6.4	Система «стандарт-кост». Отличие системы «стандарт-кост» от нормативного метода учёта затрат.	70
7	Система учета затрат и калькулирование себестоимости продукции «Директ-костинг»	71
7.1	Калькулирование полной и неполной себестоимости	71
7.2	Понятие маржинального дохода	73
7.3	Организация учета затрат и формирование финансового результата при маржинальном подходе и при учете полных затрат	75
8	Ценообразование в управленческом учёте	78
8.1	Понятие, функции, виды цен	78
8.2	Основные методы установления цены на продукцию, используемые в управленческом учете	80
8.3	Трансфертная цена: её виды и принципы формирования	83
8.3.1	Понятие трансфертного ценообразования. Его цели и задачи	83
8.3.2	Ценообразование на основе рыночных цен	85
8.3.3	Ценообразование на основе затрат	86
8.3.4	Ценообразование на основе переговоров. Двойное ценообразование	88
9	Планирование и бюджетирование	89
9.1	Основы планирования. Виды планирования (планы, программы, бюджеты)	89
9.2	Классификация бюджетов в управленческом учёте	91
9.3	Порядок составления общего (главного) бюджета	93
9.4	Финансовый и операционный бюджеты	96
9.5	Проблемы составления бюджета продаж и бюджета денежных средств	102
10	Денежные потоки как объект управленческого учёта	106
10.1	Денежные потоки организации. Классификация денежных потоков	106
10.2	Система управления денежными потоками	110
10.3	Анализ денежных потоков. Основные этапы, показатели	112
10.4	Модели управления денежными средствами и их эквивалентами	116
11	Децентрализация управления и система учёта затрат по центрам ответственности	121
11.1	Особенности организации производства и их влияние на организацию управленческого учета	121
11.2	Формирование центров ответственности	122
11.3	Основные типы центров ответственности	126
11.4	Система управленческого контроля за деятельностью центров ответственности	130
12	Сегментарная отчётность и оценка эффективности сегментов	

бизнеса	132
12.1 Сущность сегмента бизнеса. Значение сегментарной отчётности	132
12.2 Сегментарная отчётность как основа оценки деятельности центров ответственности	135
12.3 Финансовые и нефинансовые критерии оценки эффективности сегментов бизнеса	139
13 Принятие управленческих решений	142
13.1 Понятие управленческих решений и их классификация	143
13.2 Анализ безубыточности производства (CVP-анализ)	147
13.3 Принятие решений по ассортименту	153
13.4 Принятие решений по ценообразованию	156
13.5 Принятие решений по производству новой продукции	159
Литература	160

ВВЕДЕНИЕ

Курс «Управленческий учет» является специальной дисциплиной, формирующей профессиональные знания, навыки и умения экономистов высшей квалификации, необходимые для работы в условиях инновационной экономики.

Целью преподавания дисциплины является обучение студентов организации и методике управленческого учета, а также формирование у них навыков использования полученных знаний в практической деятельности. В данном курсе углубляются знания, полученные в курсах «Экономика», «Менеджмент», «Бухгалтерский учёт», «Анализ хозяйственной деятельности», и др., а также приобретаются новые знания в сфере применения управленческого учета, классификации и распределении затрат, калькулировании себестоимости продукции, планировании деятельности и принятии управленческих решений, формировании и разработке внутренней отчетности по структурным подразделениям и др.

Задачи изучения курса:

- изучение теоретических основ управленческого учета, определение его места в системе экономических отношений организации;
- изучение классификации и поведения затрат;
- изучение распределения затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- изучение систем учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- изучение систем управления денежными потоками организации;
- изучение основных концепций формирования сегментарной отчётности и ее взаимосвязи с бухгалтерской (финансовой) отчётностью;
- изучение планирования деятельности организации в управленческом учете;
- изучение методов принятия управленческих решений.

В соответствии с учебным планом специальности 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии» на дневной форме обучения предусматривается по данной дисциплине чтение лекций в объёме 54 часа и проведение практических занятий в объёме 36 часов, для заочной формы обучения – чтение лекций в объёме 12 часов и проведение практических занятий в объёме 10 часов, заочной сокращённой формы обучения – чтение лекций в объёме 10 часов и проведение практических занятий в объёме 8 часов.

Данный конспект лекций призван оказать содействие студентам экономических специальностей в успешном усвоении курса «Управленческий учёт», способствовать развитию навыков в обосновании рациональных управленческих решений и в конечном итоге в формировании современного специалиста экономической сферы деятельности организации.

1 РАЗВИТИЕ И СТАНОВЛЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1 История выделения управленческого учета из бухгалтерского учета

1.2 Управленческий учет как составная часть информационной системы организации

1.3 Сходные черты и различия финансового и управленческого учета

1.4 Составные части управленческого учёта

1.1 История выделения управленческого учёта из бухгалтерского учёта

Управленческий учет — это комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в определённых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах.

Развитие и становление управленческого учёта необходимо рассматривать в тесной связи с историей развития и становления калькуляционного и производственного учётов. Исходя из этого, могут быть выделены следующие этапы развития управленческого учёта и обособления его от бухгалтерского учёта как самостоятельного:

1. Первый этап характеризуется появлением обменных операций. На этой стадии происходит возникновение хозяйственного, в том числе и калькуляционного учёта, так как производитель должен был знать, во что ему обошлось производство и обмен той или иной продукции. Производитель всегда должен был знать, во что ему обходится производство и сбыт (обмен) продукции.

Появление двойной записи и становление и развитие капитализма поставили калькуляционный учет на более высокую ступень своего развития.

На первых порах своего развития калькуляционный учет был примитивным, простым. Все необходимые процедуры по исчислению себестоимости продукции можно было производить в уме, не всегда отражая их в учетных записях.

2. Второй этап связывают с произошедшим в конце XVIII века промышленным переворотом, в результате чего был осуществлён переход от индивидуальной и мануфактурной к фабричной организации производства, появились промышленные организации, акционерные общества, свободное предпринимательство. Всё это способствовало возникновению конкуренции, рынков капитала, товаров и труда, а также свободному ценообразованию. В этих условиях возросло значение калькулирования прежде всего как инструмента оценки рентабельности товаров, уровня выгодности рыночных цен.

На передний план стала выходить не столько процедура правильной регистрации и отражения информации о произведенных затратах и полученных доходах в целом по организации, сколько аналитичность таких записей в разряде видов производимых и реализуемых товаров чтобы точно знать пределы снижения цены.

3. Следующим этапом развития калькуляционного учёта считают рубеж XIX-XX веков. В результате научно-технического прогресса появились новые организационные и технические решения: поточное производство, конвейерная сборка изделий, автоматические линии обработки. Предложение стало превышать спрос. Существенно усложнилось управление производством, возникли проблемы со сбытом продукции, нехваткой оборотных средств и привлечением заемного капитала. В свою очередь налоговые органы, акционеры, кредиторы, профсоюзы и другие заинтересованные лица стали требовать от предпринимателей предоставления все большей информации об их финансовой и производственно-коммерческой деятельности.

Одновременно с этим обнаружились и недостатки калькуляционного учета:

- он (учёт) даёт “посмертную” информацию, по которой невозможно было принять оперативные решения;
- теряется полная картина формирования себестоимости продукции, себестоимость усреднена;
- как результат не представляется возможным управлять себестоимостью.

В этих условиях получение прибыли все больше стало зависеть от эффективности управленческой работы, чёткой организации производства и проведения политики режима экономии ресурсов, что, в свою очередь, потребовало перестройки всей системы бухгалтерского учета в организации.

Необходимость соответствия бухгалтерского учета новым условиям экономики, предоставление информации все большему кругу внешних пользователей, а также обеспечение сохранности коммерческой тайны обусловили деление прежде единой бухгалтерии организации на две самостоятельные части - финансовую и калькуляционную.

4. Четвёртый этап связан с внедрением системы учёта затрат "Стандарт-кост".

Впервые именно Джордж Чартер Гаррисон в 1911 году разработал и внедрил полную действующую систему нормативного определения затрат. Им также в 1918 году впервые был опубликован ряд уравнений для анализа переменных затрат. Возник новый метод регулирования процесса формирования себестоимости - управление по отклонениям.

Позже в 1952 г. Джон Хиггинс ввёл понятие центров ответственности. Они были задуманы как новое дополнение к системе учета "Стандарт-кост". Такая организация учета стала давать возможность связывать возникающие отрицательные и положительные отклонения фактических затрат от стандартных с работой ответственных лиц.

5. На пятом этапе в 1936 г. Джонатан Гаррисон представил систему "Директ-костинг". При системе "Директ-костинг" себестоимость продукции планируется и учитывается в части одних лишь переменных затрат. Постоянные затраты в рамках данной системы списываются на финансовый результат того отчётного периода, в котором они возникли. Разница между суммой продаж и переменными затратами представляет собой маржинальный доход организации. Он помогает определить цену безубыточной реализации продукции, а также проводить анализ взаимосвязи и соотношения затрат, объема реализации и прибыли. Термин калькуляционный учёт заменяется на термин производственный учёт.

6. Шестой этап выделения управленческого учёта из бухгалтерского начался в конце 40-х годов 20 века. В этот период бухгалтерский учет начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, а бухгалтер стал уделять внимание прогнозированию, планированию, принятию решений и контролю за обеспечением информацией управленческих служб организации, т.е. у него появились дополнительные функции в области управления и подготовки хозяйственных решений. В результате на базе существующей бухгалтерии стало возможным применение двух самостоятельных счетных планов – финансового и управленческого учётов.

В США и некоторых странах Западной Европы постепенно термин "производственный учет" стал заменяться на "управленческий учет".

7. На седьмом этапе произошло официальное признание управленческого учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета. В 1972 г. американской ассоциацией бухгалтеров была разработана программа получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Соответственно, управленческий учет как самостоятельная учебная дисциплина был введен в учебные планы высших учебных заведений.

1.2 Управленческий учет как составная часть информационной системы организации

В современных условиях управленческий учёт считают основным информационным фундаментом управления внутренней деятельностью организации, её стратегией и тактикой.

Организационная структура любого субъекта хозяйствования включает в себя отдельные подразделения, находящиеся между собой в определённых производственных отношениях. Управление организацией представляет собой процесс координации и регулирования деятельности этих подразделений.

Бухгалтерская служба является единственным поставщиком документально обоснованной и системно обеспеченной экономической информации о фактическом наличии и использовании имущества и ресурсов

организации, о хозяйственных процессах и результатах деятельности, о долговых обязательствах, о расчётах и т. д.

Принято считать, что экономические информационные потребности организаций примерно одинаковы, и они могут быть сгруппированы следующим образом (рисунок 1.1).

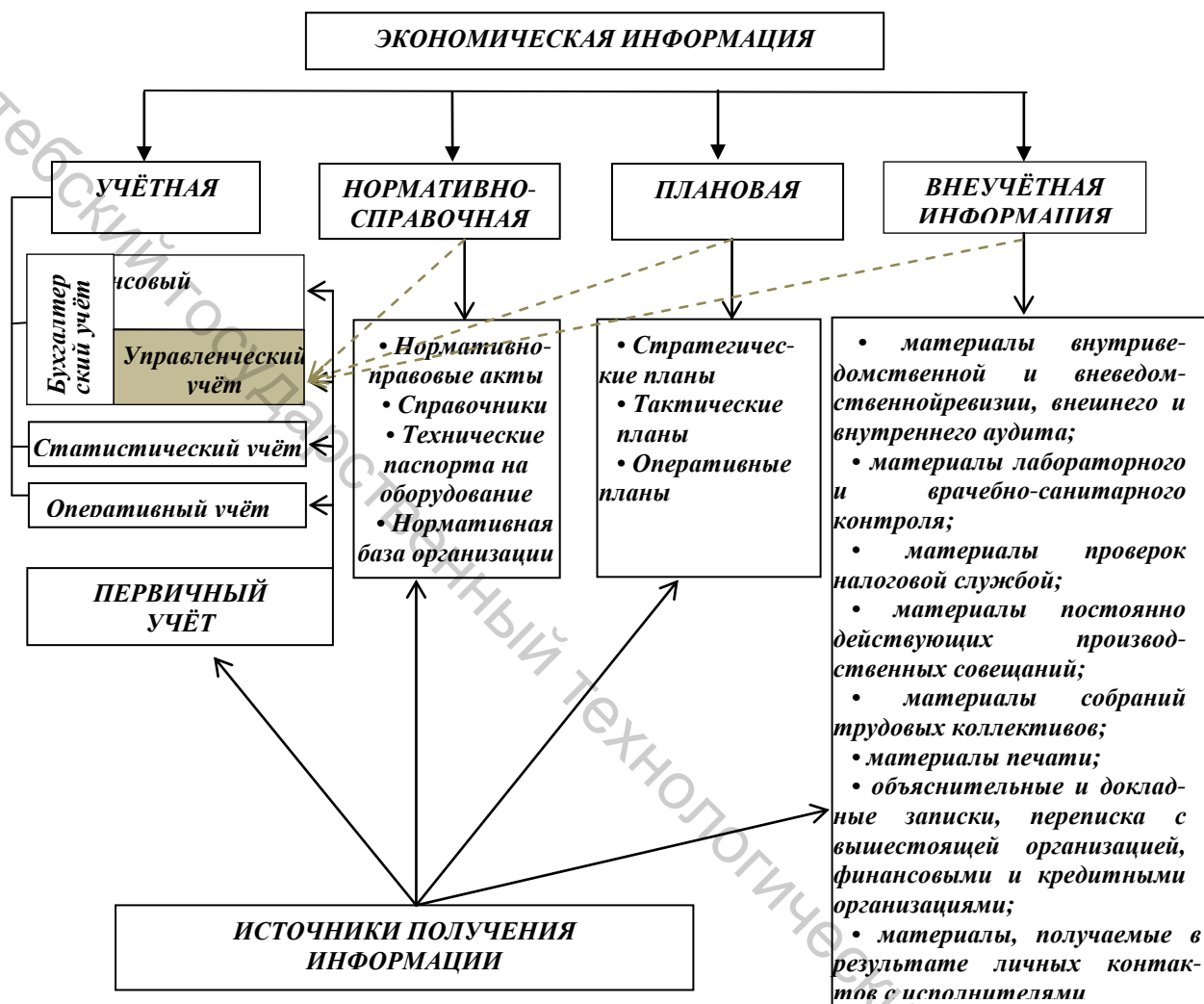


Рисунок 1.1 – Место и роль управленческого учёта в информационной системе организации

Экономическая информация – это полная информация обо всей производственно-хозяйственной деятельности организации. Она подразделяется на учётную, нормативно-справочную и плановую.

Плановая информация представлена технико-экономическим и оперативно-производственным планированием. Эта информация содержит данные для выбора действий, которые могут быть предприняты в будущем. При этом технико-экономическое планирование в качестве важнейшей составляющей предполагает разработку смет (бюджетов) отдельных

подразделений и организации в целом, что позволяет координировать отдельные планы структурных подразделений и обеспечивать их согласованность.

Оперативно-производственное планирование – это завершающий этап внутрифирменного планирования. Детальная разработка плана сочетается с экономическими нормативами, с контролем за сбалансированностью выполнения производственной программы.

Нормативно-справочная информация призвана связывать остальные виды экономической информации. Её состав определяется особенностями организации, технологии или производства, сложностью выпускаемой продукции, уровнем разделения и кооперации труда и т. д. Всё это служит основой и при выборе методов учёта, методов планирования, калькулирования и так далее.

Учётная информация проходит следующие стадии: сбор, измерение первичных данных, регистрация, передача в вычислительные центры или аппарат управления для обработки, обработка данных для оперативного управления, накапливание и группировка данных, формирование сводной информации, составление отчётности. Состав учётной информации весьма разнообразен и, прежде всего, зависит от пользователей. Однако в общем виде вся учётная информация может быть разделена на следующие составляющие:

1) информация, собранная в рамках бухгалтерского учёта. В учётных регистрах отражаются и обобщаются активы, собственный капитал, обязательства организации, денежные средства и хозяйственные операции с целью контроля за выполнением установленных бизнес-планов. Методами сплошного и непрерывного наблюдения, строгого документирования, систематизации на счетах, группировки в балансе и других отчетных таблицах достигается объективная количественная характеристика многообразных хозяйственных операций, обобщенная характеристика всей совокупности средств хозяйства по составу и размещению, источникам образования и целевому назначению.

Как уже отмечалось в главе 1.1, бухгалтерский учёт принято разделять на два самостоятельных вида учёта: финансовый и управленческий, так как задачи, стоящие перед ними, и цели ведения значительно отличаются между собой.

2) данные, предоставленные статистическим учётом, отражают совокупность массовых явлений и процессов, характеризуют их с количественной стороны (в увязке с качественной стороной), что позволяет выявить определенные экономические закономерности, служит важным источником информации. Это особенно относится к отраслевым, межотраслевым и территориальным объединениям (концернам, акционерным обществам, товариществам с ограниченной ответственностью и др.). При специфических методах наблюдения статистика во многом опирается на данные бухгалтерского учета;

3) информация, предоставленная в рамках оперативного учёта. Оперативный учет применяется на отдельных участках хозяйственной деятельности организаций и обеспечивает более быстрое по сравнению со статистикой и бухгалтерией получение соответствующей информации. Для текущего управления подобная информация неоценима. При управлении сбытом, например, невозможно обойтись без оперативных данных о ежедневной (а в некоторых случаях и ежесменной) выручке за проданные товары. Директора организаций, руководители внутренних подразделений довольно часто ведут оперативную регистрацию важнейших хозяйственных процессов и операций, делают примерные расчеты и прикидки, намечают неотложные мероприятия. Такую «карманную бухгалтерию» используют руководящие работники, которые сами осуществляют оперативный анализ.

Как отмечалось ранее, учётная информация формируется из данных, нашедших своё отражение в первичном учёте. Т.е. любая информация в организации «подвержена» первичному учёту. Исходя из этого, информационной базой как для финансового, так и для управленческого учёта служит первичный учёт.

Финансовый учёт обеспечивает информацией внутренних и внешних пользователей о состоянии дел в целом по организации.

Управленческий учёт обеспечивает информацией руководителей разного уровня управления. Большой объём первичной информации группируется и анализируется, чтобы представить менеджерам ту информацию, которая необходима им для выполнения их обязанностей.

Например, начальнику швейного цеха не нужна информация о простоях транспортных средств в транспортном цеху, но необходима точная информация о количестве продукции, выпущенной цехом, о простоях рабочих и оборудования в швейном цеху и т.д.

Необходимо отметить, что управленческий учёт не ограничивается лишь учётными данными. Зачастую для принятия объективных управленческих решений менеджерам необходимо прибегать и к другим видам информации. Так, для построения системы бюджетирования необходимо прибегнуть ко всем перечисленным выше источникам: при определении основного бюджетного фактора прибегают к планам стратегического развития организации; определение бюджета продаж невозможно без экспертных оценок и прогнозов рынка; при построении бюджета производства необходимо знать свои производственные возможности, что отражено в технических паспортах оборудования и т.д.

1.3 Сходные черты и различия финансового и управленческого учета

Как отмечалось ранее, управленческий и финансовый учет являются логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции. Поэтому

большинство элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете:

- в обеих системах учета рассматриваются одни и те же хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете;
- на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных в организации активов в системе финансового учета;
- методы финансового учета применяются и в управленческом учете;
- оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов.

Следовательно, во избежание дублирования сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с интересами как финансового, так и управленческого учета.

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

Степень взаимосвязи между системами финансового и управленческого учета во многом зависит от особенностей структуры действующего Плана счетов.

Финансовый и управленческий учет представляют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принципиальные отличия по целому ряду признаков, представленных в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Признак	Финансовый учет	Управленческий учет
1	2	3
1. Обязательность ведения учёта	Обязателен по общепринятым формам, независимо от того, считает ли организация эти данные полезными или нет	Ведение управленческого учёта полностью зависит от решения руководства. Никакие посторонние органы и организации не имеют права указывать, что нужно делать, а что делать не следует. Поэтому нет смысла в сборе и обработке информации, ценность которой для управления ниже затрат на её получение.

Продолжение таблицы 1.1

1	2	3
2. Цель учёта	Составление финансовых документов для пользователей вне организации. Документы составлены, и цель считается достигнутой.	Обеспечение информацией руководителей, ответственных за достижение конкретных производственных показателей.
3. Пользователи информации	Аппарат управления, акционеры, кредиторы, внешние пользователи (например, налоговая инспекция).	Руководители организации, менеджеры различных уровней управлений.
4. Основные правила ведения	Должен вестись в соответствии с нормами и правилами бухгалтерского учета. Внешние пользователи должны быть уверены в том, что бухгалтерские документы составлены в соответствии с общепринятыми принципами, а публичная отчётность подтверждается аудиторами.	Может вестись по любым внутренним правилам учета в зависимости от полезности этих правил. Основной аргумент в обосновании правил управленческого учёта – есть ли от этого польза.
5. Базисная структура учёта	Финансовый учёт строится на следующем равенстве: $\text{Активы} = \text{собственный капитал} + \text{обязательства}$	В управленческом учёте структура информации зависит от запросов её пользователей. Любая система управленческого учёта оперирует такими категориями, как затраты, доходы, активы.
6. Фактор времени	Отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские проводки составляются уже после совершения хозяйственных операций. Показывает, «как это было».	В структуру управленческого учёта наравне с информацией «исторического характера» включаются оценки и планы на будущее. Показывает, «как это должно быть».
7. Тип информации	Стоимостное выражение.	Стоимостное и натуральное выражение.
8. Степень точности информации	Максимальная точность.	Ослабление требований точности в пользу скорости получения информации, поэтому часто используются приблизительные и примерные оценки.
9. Периодичность отчётности	Полный отчёт составляется по итогам квартала, года.	Ежемесячно составляются детализированные отчёты. Отчёты по определённым видам деятельности могут составляться ежедневно, еженедельно.
10. Сроки предоставления отчётов	Строго определённые сроки через несколько недель после окончания отчётного периода.	Через несколько дней по окончании отчётного месяца. Если оперативный отчёт – на следующее утро.

Окончание таблицы 1.1

1	2	3
11. Объект отчётности	Организация описывается как единое целое	Уделяется внимание сравнительно небольшим подразделениям, обособленным по отдельным производствам, видам деятельности, центрам ответственности.
12. Ответственность за неправильность ведения	Наложение штрафных санкций налоговой инспекцией за неправильное отражение информации в отчётности о финансовых результатах.	Дисциплинарная – причиной привлечения к ответственности могут быть только сами решения или действия, а не данные управленческого учёта.

1.4 Составные части управленческого учёта

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

Информированность руководителей – главнейший фактор повышения эффективности всей системы управления (на всех её уровнях).

Постановка управленческого учёта – это «ноу-хау» организации, так как отсутствуют документы, регламентирующие постановку управленческого учёта. Однако, международный опыт показывает, что при разработке системы управленческого учёта целесообразно предусматривать учёт затрат по сферам деятельности. Такой подход предполагает (допускает) выделение следующих составных частей:

1. учёт снабженческо-заготовительной деятельности (информация о затратах по видам работ и складам, о ценах на материалы, о себестоимости изготовления полуфабрикатов, и т.д.);
2. учёт производственной деятельности (информация о затратах по целям, функциям, поведению, определение себестоимости продуктов для различных целей управления);
3. учёт финансово-сбытовой деятельности (информация об ассортименте продукции, её выгодности, расходах на рекламу и т.д.; определяется наиболее выгодный продукт, позволяющий максимизировать прибыль);
4. учёт организационной деятельности (трансфертные цены, специализация и разделение труда и т.д.; формирование сводной информации по центрам затрат, ответственности и рентабельности);
5. контроллинг – это система управления процессом достижения цели организации. Он выполняет информационную, управляющую и контрольную функции (выявляются отклонения, контролируются экономичность работы подразделений и организации в целом).

2 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

- 2.1 Понятие управленческого учёта
- 2.2 Предмет и объекты управленческого учёта
- 2.3 Метод и способы управленческого учёта
- 2.4 Принципы управленческого учёта
- 2.5 Функции управленческого учёта

2.1 Понятие управленческого учёта

Управленческий учёт – это составная часть информационной системы организации. Основное назначение управленческого учёта – это обеспечение руководителей разных уровней управления информацией, необходимой для принятия своевременных управленческих решений.

Таким образом, управленческий учёт в первую очередь является информационной системой. Поскольку управленческий учёт сформировался в результате интеграции учётного процесса в процесс управления организацией, то к управленческому учёту как к информационной системе предъявляются те же требования к информации, как и к бухгалтерскому учёту и менеджменту.

К бухгалтерской информации предъявляются традиционно требования *объективности, достоверности, своевременности, точности*.

Однако современный менеджмент, современный уровень управления организациям расширяет эти требования, дополняя их требованиями *высокого качества, эффективности, возможности удовлетворения потребностей внешних и внутренних пользователей*.

Это означает, что представляемая информация должна быть *необходимой, существенной и целесообразной*, т.е. должна исключать все лишние показатели, формироваться с минимальными затратами труда.

В процессе принятия решений для менеджера является важной та учётная информация, которая подводит к выбору вариантов действий для достижения наибольшей выгоды (то есть для получения максимальной прибыли). Поэтому важным моментом в определении сущности управленческого учёта является *аналитичность* информации, которая собирается, группируется, идентифицируется, изучается.

Большинство авторов определяют управленческий учёт как информационно-контрольную или информационно-вычислительную систему. Эти системы обладают рядом признаков, таких как *непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения принятия управленческих решений*.

В рамках первого подхода управленческий учёт понимается в широком смысле слова и связан с системой управления организацией в целом и всеми её функциями.

При втором подходе управленческий учёт рассматривается в узком смысле, ограничивается традиционным производственным учётом, в рамках которого получают данные о производственных затратах, определяется себестоимость и ожидаемая прибыль от реализации продукции.

Так, Пашигорева Г.И. даёт следующую формулировку сущности управленческого учёта:

«Управленческий учёт представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования учёта, контроля и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса «принятия управленческих решений».

Керимов В.Э. даёт следующее определение:

«Управленческий учёт можно определить как интегрированную систему внутрихозяйственного учёта, предоставляющую информацию о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и её отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия тактических (оперативных) и стратегических (прогнозных) управленческих решений».

Обобщение разных точек зрения позволяет Карповой Т. П. дать следующее определение сущности управленческого учёта:

«Сущность управленческого учёта интегрированная система учёта затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития организации».

Управленческий учёт нельзя воспринимать как что-то абсолютно новое для нашей экономики. Укрепление социалистических принципов хозяйствования сопровождалось отменой коммерческой тайны, развитием централизованного планирования и т.п. явлениями, которые способствовали превращению бухгалтерского учёта исключительно в финансовый. Эта система осталась неизбежной и при попытках внедрения внутрихозяйственного расчёта (в упр. учёте – управление по центрам ответственности) и при внедрении нормативного метода учёта (аналога «стандарт-кост»). В настоящее время основной сдерживающий фактор развития и расширения сфер применения основных принципов и подходов управленческого учёта, по мнению бухгалтеров, – это действующая система налогообложения, отнимающая много времени и сил. Если в западных фирмах соотношение затрат времени на постановку и ведения управленческого и финансового учёта, по оценкам специалистов, 90% : 10%.

Однако даже в том виде, в котором у нас существует управленческий учёт, он нацелен на решение основных задач, стоящих перед организацией:

- 1) выявление областей наибольшего риска и узких мест в деятельности организации;
- 2) формирование ценовой политики, в том числе пределов скидок;

3) формирование ассортиментной политики, в том числе и выявление убыточных видов продукции;

4) оценка эффективности дополнительных затрат и рациональности капиталовложений.

2.2 Предмет и объекты управленческого учёта

Управленческий учёт является связующим звеном между учётным процессом и управлением. И поэтому изменение систем и методов управления организацией вызывает изменение процедур и содержания управленческого учёта. Так как узловым моментом в этой интеграции является сопоставление затрат и доходов, то на содержание и процедуры управленческого учёта будут оказывать влияние как внутренние (например, организационная структура), так и внешние факторы (инфляция и др.).

Предметом управленческого учёта принято считать производственную и коммерческую деятельность организации в целом и её структурных подразделений в процессе всего цикла управления. Хозяйственные операции, которые носят исключительно финансовый характер (аренда, лизинг, операции с ценными бумагами и т.д.), также находятся в компетенции управленческого учёта.

С точки зрения науки об управлении может быть дана следующая формулировка предмета управленческого учёта:

«предметом управленческого учёта в общем виде выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством».

В таком понимании предмета управленческого учёта его объекты группируются на:

1) производственные ресурсы (основные средства, нематериальные активы, материальные ресурсы, трудовые ресурсы)

2) хозяйственные процессы и их результаты (сюда относят следующие виды деятельности: снабженческо-заготовительная, производственная, финансово-сбытовая, организационная)

Хотя существует и иная, более «узкая», точка зрения на объекты управленческого учёта, которая в качестве объектов управленческого учёта выделяет:

- затраты (текущие и капитальные) и доходы организации и его структурных подразделений (центров ответственности);
- внутреннее ценообразование (трансфертные цены);
- бюджетирование;
- систему внутренней отчётности.

Первая точка зрения даёт более общую формулировку предмета и объектов управленческого учёта, а вторая более приближена к его содержанию.

2.3 Метод и способы управленческого учёта

Методом управленческого учёта называется совокупность различных приёмов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учёта в информационной системе организации.

Управленческий учёт использует все элементы метода бухгалтерского учёта (финансового):

- документацию и инвентаризацию;
- оценку и калькуляцию;
- счета и двойную запись;
- балансовое обобщение и отчётность.

Кроме того, в управленческом учёте широко используются методы экономического анализа, экономико-математические методы, статистические методы и т.д.

Учитывая, что управленческий учёт отражает не просто наличие и движение производственных ресурсов, но и целесообразность их использования в процессе хозяйственной деятельности, он имеет и свои специфические (отличные от финансового учёта) способы отражения объектов.

Он состоит из следующих элементов:

- документация;
- инвентаризация;
- группировка и обобщение, контрольные счета;
- планирование, нормирование и лимитирование;
- контроль;
- анализ.

Документация предполагает достаточно полное отражение производственной деятельности в первичных документах и машинных носителях. Первичный учёт является основным источником информации в управленческом учёте, поэтому его рациональная организация играет исключительно важную роль.

Инвентаризация – это способ определения фактического состояния объекта, выявление отклонений от учётных данных.

Способом накопления из систематизации информации об объектах по определённым признакам является группировка и обобщение, использование контрольных счетов. В качестве таких признаков могут выступать специфика производственной деятельности, технологическая и организационная структура организации, целевые функции управления и т.п.

Контрольные счета – это итоговые счета, на которых отражаются суммы операций за отчётный период (итоговые). Они необходимы для связи финансового и управленческого учёта.

Планирование, нормирование и лимитирование являются слагаемыми системы управления организациям.

Планирование связано с решением будущих проблем. Оно базируется на анализе результатов деятельности по информации, сгруппированной по целям управленческого учёта.

Нормирование – это процесс разработки нормативного хозяйства организации, охватывающего все сферы деятельности. Нормы являются основой для контроля и группируются по центрам ответственности, по изделиям, операциям. Они служат в планировании в качестве целей, которые должны быть достигнуты.

Лимитирование основывается на системе норм запасов и затрат. Лимиты представляют собой нормы расхода ресурсов для каждого производственного подразделения, исходя из ассортимента выпускаемой продукции. Лимитирование – это не только расчёт лимитов отпуска материалов, но и учёт, и контроль этого отпуска.

Контроль основан на обратной связи, позволяющей получать информацию для осуществления контрольно-измерительной деятельности. Он специфичен для каждой организации, охватывает разные сферы, бывает разных видов.

Анализ взаимодействует со всеми элементами метода и служит выявлению взаимосвязей и взаимозависимости по выполнению планов, выявлению отклонений и вызвавших их причин и т.д.

2.4 Принципы управленческого учёта

Система управленческого учёта состоит из множества процедур, которые могут меняться в зависимости от целей управления. Вместе с тем эти процедуры должны отвечать определённым принципам. Как правило, к принципам, применяемым в управленческом учёте, относят:

1. Непрерывность деятельности организации. Суть его состоит в том, что раз организация не собирается ликвидироваться, значит необходимо создавать информационную базу на будущее, нацеленную на решение долгосрочных проблем: освоение новых рынков, новой продукции и т.д.

2. Использование единых для планирования и учёта единиц измерения. Чаще здесь речь идёт об укрупнении или детализации учётной и плановой информации: изделия, заказ, серия, операция и т.д.

3. Оценка результатов деятельности подразделений организации, т.е. определение вклада подразделения в общий финансовый результат, оценка его перспектив и т.п.

4. Преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления. Иными словами разовая фиксация данных и многократное их использование на всех уровнях управления для осуществления разных видов управленческой деятельности.

5. Формирование показателей внутренней отчётности как основы коммуникационных связей между уровнями управления. В любой организации,

не зависимо от её масштабов и специфики производственного процесса, можно выделить следующие информационные уровни:

- 0-ой уровень – первичные документы, отчёты основных и вспомогательных цехов;
- 1-ый уровень – сводные документы отделов снабжения, складского хозяйства, финансового отдела;
- 2-ой и т.д. – сводные документы отделов главного конструктора, главного механика, отдела кадров;
- верхний уровень – сводная информация, преобразованная в результирующую отчётную документацию.

6. Применение бюджетного (сметного) метода управления. Смета отражает затраты, доходы от видов деятельности, и, как результат, прибыль как по организации в целом, так и по отдельным подразделениям.

7. Полнота и аналитичность информации об объекте учёта.

8. Периодичность составления и предоставления информации, что зачастую отражает производственный и коммерческий цикл организации, установленный учётной политикой.

Однако есть и другая точка зрения на принципы управленческого учёта. Являясь информационной системой, управленческий учёт строится на соблюдении следующих общесистемных принципов формирования информации:

- принцип опережения данных для принятия управленческих решений;
- принцип ответственности за последствия принятых решений;
- принцип целостности (с финансовым учётом и отчётностью);
- принцип понятности.

2.5 Функции управленческого учёта

Менеджмент представляет собой систему форм и методов воздействия на экономику организации, направленную на достижение оптимальных результатов в её производственной, коммерческой и финансовой деятельности.

Функции управления образуют замкнутый цикл:

экономический анализ → прогнозирование → принятие решений → планирование → организация → учёт → контроль → регулирование → стимулирование → экономический анализ → и т. д.

Отдельные стадии могут быть объединены или пропущены, может быть изменена последовательность, например:

планирование → контроль → анализ → организация → стимулирование (мотивация) → планирование → и т.д.

На каждой из этих стадий или функций для обеспечения их действительности нужна соответствующая информация.

Например, на стадии планирования руководитель должен иметь информацию о смете и источниках её исполнения, на стадии контроля

необходимы отчеты, содержащие фактические и бюджетные данные, на стадии организации предоставляется информация об эффективности специализации, разделении полномочий, на стадии стимулирования отправной точкой являются отчёты об исполнении смет.

Информация, необходимая для реализации функций управления, позволяет сформировать основные функции управленческого учёта:

- 1) обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;
- 2) формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями организации и структурными подразделениями;
- 3) оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и организации в целом (в достижении цели);
- 4) перспективное планирование и координация развития организации в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

3 КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОВЕДЕНИЕ ЗАТРАТ

3.1 Понятие «затраты» и значение классификации затрат в управленческом учёте

3.2 Классификация затрат по видам деятельности

3.3 Классификация затрат для калькулирования и оценки произведённой продукции

3.4 Классификация затрат для принятия решений. Поведение затрат

3.5 Классификация затрат для процесса контроля и регулирования

3.1 Понятие «затраты» и значение классификации затрат в управленческом учёте

В экономической теории и практике, в нормативных документах часто встречаются понятия «издержки», «затраты», «расходы».

Несмотря на тот факт, что в своей основе эти понятия означают одно и то же, каждое из них имеет свой экономический смысл.

Существует множество определений, трактовок. Но если взять за основу международные стандарты финансовой отчётности и Инструкцию по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» № 102, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011, то этим понятием может быть дано следующее определение:

Издержки – это суммарные жертвы организации (явные и вмененные), связанные с выполнением определённых операций. Явные (расчётные) – это выраженные в денежной форме фактические затраты, а вмененные (альтернативные) – это упущенная выгода, которую организация получила бы

при выборе альтернативного товара, альтернативной цены, альтернативного рынка и т.д.

Затраты – это явные издержки организации или «стоимостная оценка ресурсов, потреблённых организацией в процессе осуществления ею своей производственно-хозяйственной деятельности».

Расходы – это уменьшение средств организации или увеличение её долговых обязательств. В момент реализации организация признаёт доходы и связанные с ними расходы, сопоставляет их и выводит финансовый результат.

Затраты организации не одинаковы по своему составу, значению и т.д. Одни из них связаны непосредственно с изготовлением продукции (сырьё, материалы), другие с управлением и обслуживанием пр-ва, третьи – продиктованы действующим законодательством (плата за землю, отчисления на социальные нужды и т.д.). С другой стороны, часть из них прямо включается в себестоимость продукции, часть – косвенно.

В связи с этим для организации управленческого учёта необходима экономически обоснованная классификация затрат по определённым признакам.

Целью любой классификации затрат в управленческом учёте является оказание помощи руководителю в выборе (принятии) правильных решений. Необходимо выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Практика организации управленческого учёта за рубежом породила множество различных признаков классификации затрат.

По функциям затрат в системе управления этими затратами и прибылью все затраты делятся на производственные (связаны с производством продукции и формируют её себестоимость) и непроизводственные (коммерческие и затраты на управление).

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.

По функциям управления могут определяться направления и признаки классификации затрат.

Таблица 3.1 – Направления и признаки классификации затрат в зависимости от функций управления

Функции управления	Направление классификации затрат
Прогнозирование	затраты: краткосрочного периода и долгосрочного периода
Планирование	затраты планируемые и не планируемые
Нормирование	затраты в пределах норм и отклонения от норм
Организация	затраты по местам возникновения, по центрам ответственности
Учёт	затраты по элементам, по статьям калькуляции, постоянные и переменные, прямые и косвенные, основные и накладные, текущие и единовременные
Контроль	затраты контролируемые и неконтролируемые
Регулирование	затраты регулируемые и нерегулируемые
Стимулирование	затраты обязательные и поощрительные
Анализ	затраты фактические, плановые, нормативные, общие и структурные
Принятие управленческих решений	затраты явные и альтернативные, релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные

3.2 Классификация затрат по видам деятельности

Хозяйственные процессы, составляющие суть производственной деятельности организации, являются объектами управленческого учёта и группируются по видам деятельности:

- снабженческо-заготовительная;
- производственная;
- финансово-сбытовая;

- организационная.

Управленческий учёт снабженческо-сбытовой деятельности призван обеспечить выбор процедуры управления материальными запасами, оценки расхода и запаса материалов, учесть затраты на запасы, обеспечить контроль за использованием материалов, разработать концепцию управления снабженческо-заготовительной деятельностью.

Группировка затрат по созданию и хранению запаса материалов может производиться по следующим признакам:

- по компонентам затрат (четыре группы)
 - затраты на поддержание запасов (т.е. на владение запасами): страхование запасов, содержание складов, риск устаревания, порчи и т.д.
 - затраты, связанные с размерами партий, т.е. затраты, которые пропорциональны количеству заказанных партией материалов, а не количеству выпускаемых изделий: затраты на транспортировку, риск исчерпания запасов, ведение переговоров и т.д.
 - затраты, связанные с дефицитом запасов: расходы на связь, на разъезды, премии за быструю доставку и т.д.
 - затраты на управление запасами – это затраты на обучение (незначительны) и затраты на содержание технического и управленческого персонала.
- по степени воздействия на общую сумму затрат: выделяют вмененные и релевантные.

Вмененные затраты – это инвестиции в запасы. Иммобилизация средств в запасы приводит к недополучению прибыли. Они зависят от количества купленных единиц.

Релевантные – это затраты на хранение запасов и выполнение заказов.

В большинстве случаев затраты на приобретение нерелевантны (если только не предоставляется скидка при закупке большой партии), а затраты на хранение – релевантные в зависимости от размера заказа и влияют на построение модели принятия решения.

- по видам работ: разгрузка-погрузка, транспортировка, сортировка и т.д.

Эта классификация необходима для составления смет.

- по местам возникновения: в каждой организации своя номенклатура статей, которая зависит от организационной структуры управления

Затраты производственной деятельности в большинстве случаев группируются в соответствии с нормативной документацией по планированию и учёту себестоимости продукции:

- 2) по составу: одноэлементные и многоэлементные;
- 3) по видам: экономические элементы, статьи калькуляции;
- 4) по назначению: основные и накладные;
- 5) по способу отнесения на себестоимость некоторых видов продукции: прямые и косвенные;

б) по отношению к объёму производства: постоянные и переменные.

В соответствии с международными стандартами по производственному учёту группировка затрат может быть различной в зависимости от целевой установки. Вначале накапливается информация о затратах на рабочую силу, материалах, накладных расходах, а затем эти накопленные затраты распределяются по целям учёта:

- 1) для определения себестоимости продукции;
- 2) для принятия управленческих решений;
- 3) для осуществления процесса контроля и регулирования.

Затраты финансово-сбытовой деятельности включают в себя:

- транспортные расходы;
- содержание складов готовой продукции, погрузочно-разгрузочных машин;
- комиссионные сборы;
- затраты на маркетинг, исследования;
- затраты по рекламе;
- представительские расходы и др.

Специфика этих расходов в качестве основного признака классификации управленческом учёте выдвигает их классификацию для принятия управленческих решений:

- релевантные;
- иррелевантные.

Релевантные (принимаемые в расчёт) затраты представляют собой будущие затраты, величина которых зависит от выбранного решения. Их состав различен для каждого конкретного случая.

Такое деление затрат необходимо для принятия решений о цене реализации, об увеличении объёмов продаж, о реформировании сегментов рынка.

Затраты, связанные с организационной деятельностью, это расходы по организационной деятельности, которая носит производственный характер (подготовка, организация производства, содержание производственного управленческого персонала, амортизация ОС производственного назначения и т.д.) и расходы по организационной деятельности общехозяйственного назначения (административно-управленческие расходы, оплата услуг внешних организаций и т.д.).

В управленческом учёте характерна их классификация на:

- расходы организационной деятельности, связанные с выполнением целевых функций;
- расходы по обеспечению функционирования служб и отделов;
- расходы общеорганизационной и общеуправленческой деятельности.

Кроме этого, классификацию дополняют группировкой затрат по функциям управления: по техническому управлению, по управлению

производством, по МТО, маркетингу и т.д. Последняя классификация необходима для изымания резервов их снижение.

3.3 Классификация затрат для калькулирования и оценки произведённой продукции

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли дается следующая классификация затрат.

По экономическим элементам и статьям калькуляции. Причём классификация по экономическим элементам указывает на то, сколько ресурсов было потреблено за данный отчётный период, а классификация по статьям калькуляции указывает целевое направление затрат и связь с технологическим процессом.

По способу включения в себестоимость продукции: 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.

В балансе промышленной организации входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых является собой стадией процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.

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**. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Реализация».

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

Итак, входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие — тождественны понятию «расходы». Расходы — это часть затрат, понесенных организацией в связи с получением дохода.

По способу отнесения на конкретный вид продукции: 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 базе (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станкочасов, часов отработанного времени и т.п.).

Эта методика описывается в учетной политике организации.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним — косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

На некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, например, в энергетической, угольной, нефтедобывающей отраслях промышленности, все расходы будут прямыми. В обрабатывающих организациях (в машиностроении, легкой, пищевой промышленности и др.) косвенные расходы весьма существенны. Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит от технологических особенностей производства.

По отношению к технологическому процессу: основные и накладные расходы. По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление организацией. Последние называют накладными расходами.

К основным расходам относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). В любой организации они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности организации, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

По роли в процессе производства: производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода).

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

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

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

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

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

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), — это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Это расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а, следовательно, и для оценки производственных запасов организации. Поэтому их иногда называют *незапасоемкими*. Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках их вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании и оценке производственных запасов.

По составу: одноэлементные и комплексные затраты. **Одноэлементным** и называют затраты, которые в данной организации 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, в организациях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. В таких организациях, как правило, не выделяют прямую заработную плату, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством в отдельную статью, называемую «добавленные расходы».

3.4 Классификация затрат для принятия решений. Поведение затрат

Как отмечалось выше, одной из задач бухгалтерского управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей,

необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства организации.

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяют следующие виды затрат:

- 1) переменные, постоянные, условно-постоянные — в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- 2) предельные и приростные затраты и доходы;
- 3) ожидаемые затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
- 4) планируемые и непланируемые затраты

1. В условиях рынка особое внимание должно уделяться затратам по отношению к объему производства. В зависимости от вида деятельности организации деление на переменные, постоянные, условно-переменные, условно-постоянные затраты может быть различным.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации в рамках выбранной масштабной базы.

Переменные затраты связаны с уровнем использования производственных мощностей, т.е. способностью имеющихся в распоряжении средств труда (машин, оборудования, агрегатов, производственных площадей) к максимально возможному выпуску продукции при реально существующем объеме производственных ресурсов. Производственные мощности определяются исходя из максимально возможного фонда времени работы оборудования и его производительности.

Переменные затраты непосредственно связаны с производством продукции и, как правило, по-разному реагируют на изменение объема производства и продаж на 1%. Поэтому при их анализе целесообразно рассчитывать **коэффициент реагирования затрат** (K_{pz}) по формуле (3.1):

$$K_{pz} = \frac{T_{пр(З)}}{T_{пр(V)}}, \quad (3.1)$$

где $T_{пр(З)}$ — темпы прироста затрат, руб.;

$T_{пр(V)}$ — темпы прироста объема производства и продаж, шт.

В зависимости от значения данного соотношения изменения затрат и объема производства переменные затраты могут быть:

- пропорциональными — относительное изменение затрат равно относительному изменению объема, т.е. $T_{пр(З)} = T_{пр(V)}$, значение коэффициента $K_{pz} = 1$;

- прогрессивными — затраты растут быстрее, чем увеличивается объем производства, т.е. $T_{пр(З)} > T_{пр(V)}$ (например, заработная плата основных

рабочих растет более быстрыми темпами, чем объем производства). Значение коэффициента $K_{pz} > 1$;

- регрессивными — затраты сокращаются при росте объема производства, т.е. $T_{пр}(З) < T_{пр}(V)$. Значение коэффициента $K_{pz} < 1$.

Условно-переменные затраты — это затраты, величина которых зависит от уровня объема производства, но четкой линейной зависимости не прослеживается.

Постоянные затраты — это затраты, которые остаются неизменными в рассматриваемый период и не зависят от объема производства и реализации продукции.

Постоянные затраты часто классифицируют на полезные и бесполезные.

Бесполезные затраты возникают, если производственный фактор используется не на полную мощность. Они являются прямыми убытками организации, поэтому вести их учет и анализ необходимо.

Так, например, амортизационные отчисления на оборудование начисляются независимо от времени его работы, и если оно использовалось неэффективно, то затраты были только частично полезными.

Для оценки полезных и бесполезных постоянных затрат используются формулы (3.2), (3.3):

$$З_{\text{пост полезные}} = ВП_{\text{пл}} / ВП_{\text{max}} \times З_{\text{пост}}, \quad (3.2)$$

$$З_{\text{пост бесполезные}} = З_{\text{пост}} - З_{\text{пост полезные}}, \quad (3.3)$$

где $ВП_{\text{пл}}$ — плановый уровень использования оборудования, шт.;

$ВП_{\text{max}}$ — оптимальное использование оборудования, шт.

Поведение затрат — это зависимость величины затрат от изменений уровня деловой активности.

Поведение переменных затрат описывается линейной функцией (3.4):

$$y = ax, \quad (3.4)$$

где y — общая величина затрат, руб.;

a — переменные затраты на единицу, руб.;

x — объём производства продукции, шт.

Рассмотрим пример:

Расход материала на единицу = 5 тыс.руб.

Следовательно: 10 ед. — 50 тыс.руб.

100 ед. — 500 тыс.руб.

Тогда графическая зависимость переменных затрат от объёма производства выглядит следующим образом (рисунок 3.1).

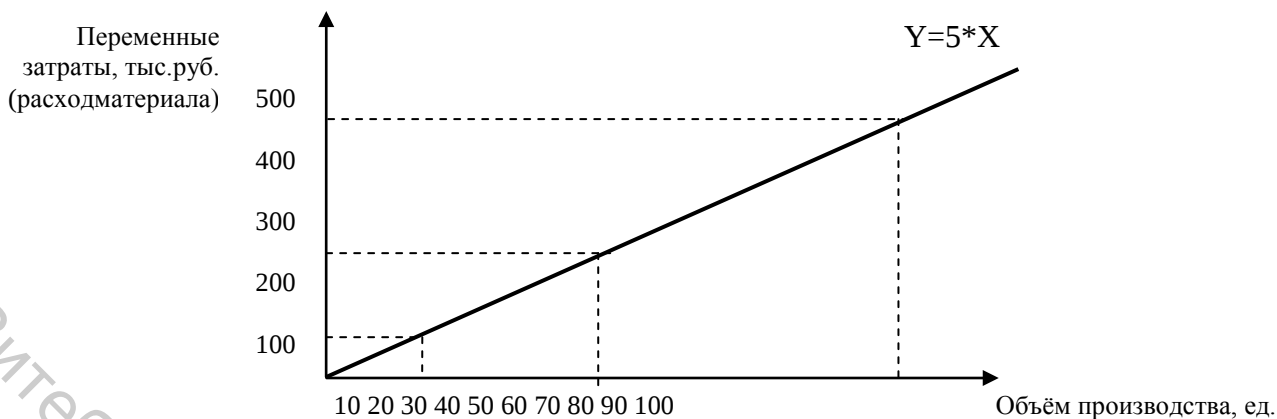


Рисунок 3.1 – Графическая зависимость переменных затрат от объема производства (в расчёте на объём выпуска)

В расчёте на единицу продукции переменные затраты ведут себя как (рисунок 3.2):

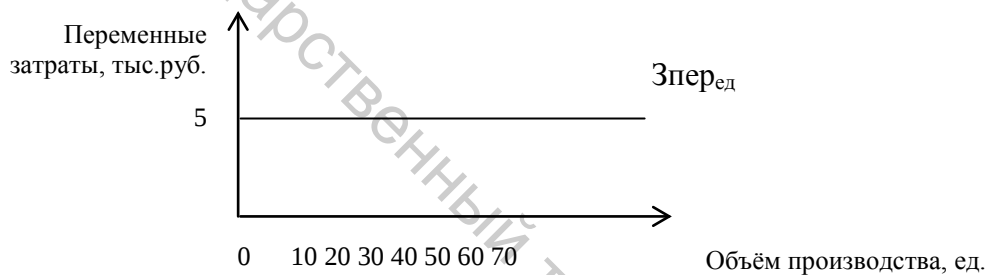


Рисунок 3.2 – Графическая зависимость переменных затрат от объема производства (в расчёте на единицу продукции)

Постоянные затраты остаются неизменными при изменении объема производства.

Поведение постоянных затрат описывается линейной функцией (3.5) и представлено на рисунке 3.3:

$$y = b, \quad (3.5)$$

где b – общая сумма постоянных затрат (на объём), руб.

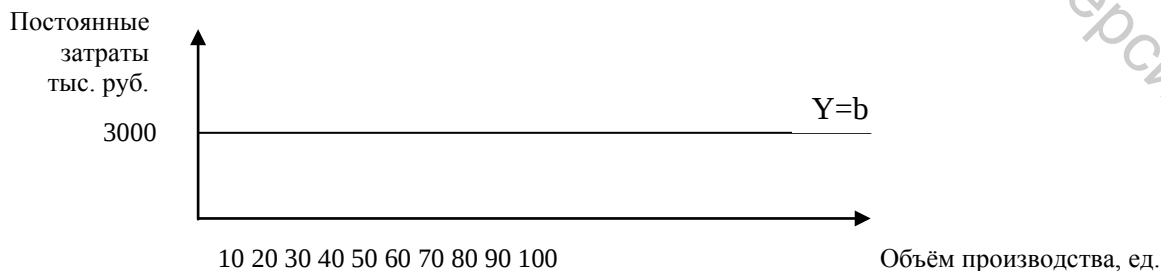


Рисунок 3.3 – Графическая зависимость постоянных затрат от объема производства (в расчёте на объём выпуска)

Поведение постоянных затрат в расчёте на единицу продукции графически можно представить как (рисунок 3.4):

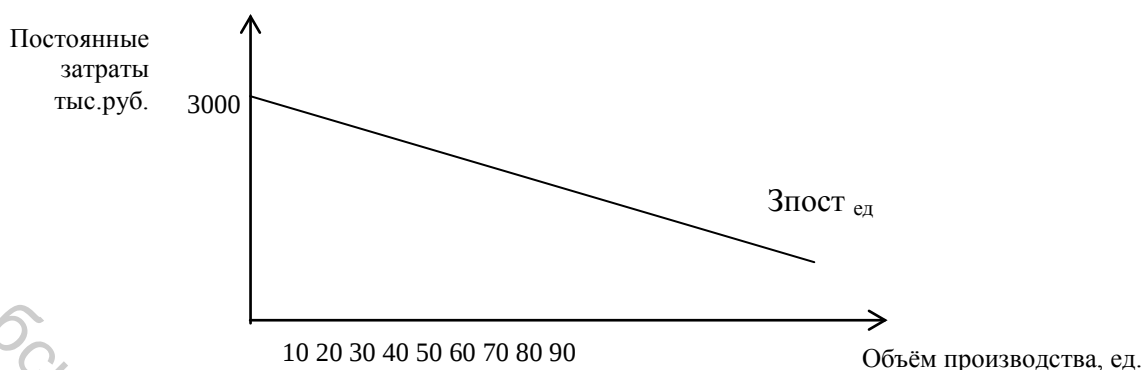


Рисунок 3.4 – Графическая зависимость постоянных затрат от объёма производства (в расчёте на единицу продукции)

Однако на практике они могут меняться, но ступенчато. Например, амортизация здания заводоуправления будет неизменной в течении года, а с 1 января следующего года возрастет в связи с переоценкой основных средств.

Более того, реально на практике переменные затраты могут вести себя не всегда линейно: например, при покупке большой партии – скидка.

Аналогично можно доказать, что затраты остаются неизменными внутри тех объёмов производства, той производственной мощности, с которыми организация планирует работать. Но если расширяется производство, вводятся в эксплуатацию новые производственные мощности, то и постоянные затраты будут изменяться.

При исследовании поведения затрат основной проблемой является правильная классификация затрат на постоянные и переменные. В экономической литературе существует множество методов, позволяющих разделить затраты. Основные из них следующие:

- метод нормирования (инженерный). Он предусматривает нормирование затрат с одновременным выявлением переменных расходов. Он удобен и эффективен в организациях, применяющих систему «стандарт-кост». Производится нормирование затрат с детальной оценкой их поведения. Метод дорогостоящий, однако, наиболее качественный. Наблюдается тенденция к его более широкому распространению;

- метод, основанный на записях в учетных регистрах (*метод анализа счетов*). Он проводится специалистом на основе интуиции и опыта, наблюдения динамики затрат прошлых периодов. Источники информации: учетные регистры (субконто, журналы-ордера, ведомости и др.), статические подборки, др.

- метод высшей и низшей точки (мини-максный, абсолютного прироста). В нем используются крайние значения (наименьшее и наибольшее) независимой и зависимой переменной в области релевантности;

- *визуальный метод (график разброса)*. Аналитик изучает график, на котором разброс точек отражает степень взаимосвязи (корреляции) между затратами и объемным показателем. Далее он проводит прямую, которая на его взгляд наиболее адекватно отражает поведение затрат;

- метод регрессионного анализа. Наиболее широко применяется метод наименьших квадратов. Он основывается на всех результатах наблюдений в целях определения линии наилучшего соответствия при расчете переменной и постоянной составляющих затрат.

Изучение поведения затрат позволяет исследовать взаимосвязь «затраты – объем – прибыль», определить точку безубыточности организации и принимать управленческие решения.

Точка безубыточности представляет собой такой объем производства и продаж, при котором организация не несёт убытков, но и не получает прибыли от осуществления своей производственно-хозяйственной деятельности.

Существуют 2 метода определения точки безубыточности:

1) графический метод;

2) метод уравнения ($V_б = \frac{З_{пост}}{Ц_{ед} - З_{пер_ед}}$).

Графический метод основывается на нанесении на координатную ось линий совокупных затрат (переменных и постоянных) и выручки организации. Исходя из определения точки безубыточности, объем безубыточности будет находиться путём проекции точки пересечения совокупных затрат и выручки на ось абсцисс (рисунок 3.5).

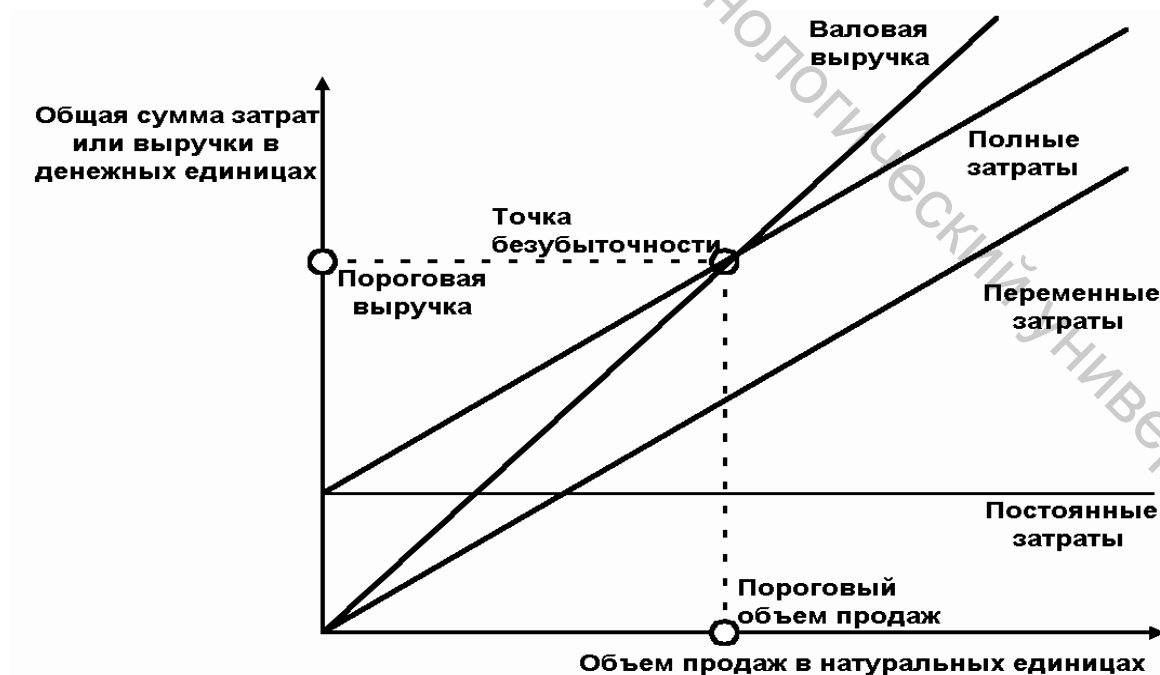


Рисунок 3.5 – Графический метод определения точки безубыточности

2. **Приростные затраты (доходы)** — это дополнительные затраты (доходы), которые возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. Расчет приростных затрат и доходов определяется по формулам (3.6), (3.7):

$$\Delta Z = Z_{\text{п}} - Z_{\text{о}}, \quad (3.6)$$

$$\Delta B = B_{\text{п}} - B_{\text{о}}, \quad (3.7)$$

где $Z_{\text{п}}$ и $B_{\text{п}}$ — затраты и выручка по прогнозу при увеличении объема продаж на величину ΔV , руб.;

$Z_{\text{о}}, B_{\text{о}}$ — затраты и выручка от продаж отчетного периода, руб.

Предельные затраты (доходы) — это дополнительные затраты (доходы) в расчете на одну единицу продукции.

3. Предельные затраты и доходы рассчитываются по формулам (3.8), (3.9):

$$\Delta Z_{\text{ед}} = \frac{\Delta Z}{\Delta V}, \quad (3.8)$$

$$\Delta B_{\text{ед}} = \frac{\Delta B}{\Delta V} \quad (3.9)$$

Данные показатели целесообразно использовать при принятии управленческих решений, например, при принятии решения о расширении объема продаж и производства. Если предельные затраты меньше, чем предельный доход, то расширение объема продаж и производства будет для организации благоприятным фактором.

4. **Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.** 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.

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. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

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

Вмененные (воображаемые) затраты.

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 организации. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения. 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.

5. 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.

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

3.5 Классификация затрат для процесса контроля и регулирования

В целях контроля и регулирования уровня затрат особую роль играет классификация затрат на регулируемые и нерегулируемые. Это позволяет выделить среду ответственности каждого менеджера и оценить результаты его усилий.

Полностью регулируемые – это затраты, зарегистрированные по центрам ответственности. Их величина зависит от степени регулирования со стороны менеджера.

Частично регулируемые – затраты имеют место в НИОКР, в маркетинге, в обслуживании клиентов.

Слабо регулируемые затраты возникают во всех функциональных областях.

Степень регулируемости зависит от специфики организации, от длительности периода времени, от полномочий лица, принимающего решения. Поэтому такую классификацию можно разработать только применительно к условиям конкретной организации.

В целом по организации все затраты регулируемые, но руководитель низшего звена может воздействовать на достаточно ограниченный перечень затрат. Заработная плата бухгалтера – регулируемые затраты с точки зрения

администрации, но нерегулируемые с точки зрения мастера производственного участка.

Большое значение для оценки управленческой деятельности имеет классификация затрат на эффективные и неэффективные.

Эффективные – это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации продукции, на которую эти затраты произведены.

Неэффективные – это затраты непроизводительного характера (брак, недостачи, порча), в результате которых не будут получены доходы. В планировании их не должно быть.

В управленческом учёте применяется классификация затрат по их отношению к действующим нормам, лимитам, стандартам.

Все затраты делятся на две группы:

- а) в пределах норм;
- б) отклонение от норм.

Эта классификация является основой нормативного метода учёта.

Система контроля, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, предусматривает необходимость деления всех затрат на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые – это затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления (они не совпадают с регулируемыми; например, расход моющих средств уборщицами организации).

Неконтролируемые – не зависят от действий субъектов управления (изменение тарифной ставки 1-го разряда, изменение ставки единого платежа, цен на энергию и т.д.).

При построении системы контроля необходимо определить:

- систему подконтрольных показателей, их состав и уровень детализации;
- сроки представления отчётности;
- распределение ответственности за полноту, своевременность и достоверность информации: система контроля «привязывается» к центрам ответственности.

4 РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

4.1 Роль калькулирования в управлении производством

4.2 Основные принципы и задачи калькулирования

4.3 Объекты учёта затрат и объекты калькулирования

4.4 Себестоимость продукции, её состав и виды

4.5 Классификация методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции

4.6 Распределение косвенных затрат

4.1 Роль калькулирования в управлении производством

Калькулирование — это система экономических расчетов себестоимости продукции, важнейший управленческий процесс при управлении производством, который является заключительным этапом учета затрат на производство и реализацию продукции.

На этом этапе группируются затраты; соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции; определяются затраты, приходящиеся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации или внутреннего пользования; исчисляется себестоимость продукции.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных издержек (производственный учет).

Производственный учет предполагает сбор информации об издержках организации, документальное оформление хозяйственных операций, так или иначе связанных с производственными затратами. В системе производственного учета такая информация обобщается, группируется по различным признакам и анализируется. Лишь на базе информации, подготовленной определенным образом в системе производственного учета, возможно калькулирование. Другими словами, речь идет о калькуляционном учете, обеспечивающем группировку издержек в таком аналитическом аспекте, который делает возможным процесс калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель — оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутрипроизводственных целей и для составления внешней отчетности, а также для определения прибыли. Несмотря на важность этой задачи, прежние системы калькулирования не содержали информации, пригодной для решения многих управленческих задач.

Современные системы калькулирования более сбалансированные. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но так же **калькулирование позволяет:**

- 1) изучать формирование себестоимости полученных в процессе производства конкретных видов продукции;
- 2) сравнивать фактические значения затрат с плановыми значениями;
- 3) сравнивать затраты организации на конкретный вид продукции с затратами на аналогичную продукцию у конкурентов;
- 4) формировать обоснованные цены на каждый вид продукции (учитывать реальные затраты на производство и реализацию, потребительскую стоимость продукции и т.п.);

5) принимать обоснованные решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства продукции, не пользующейся спросом, и т.д.

Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого организацией или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции организаций. По результатам калькулирования можно принять решение о проведении ремонта самостоятельно или с использованием услуг сторонних организаций. Наконец, калькулирование является основой трансфертного ценообразования.

Таким образом, производственный учет и калькулирование являются основными элементами системы управления не только себестоимостью продукции, но и производством в целом.

4.2 Основные принципы и задачи калькулирования

С технической точки зрения управленческий учёт можно рассматривать как аналитический учёт затрат. Организация имеет возможность самостоятельно выбрать учётную политику в части построения учёта затрат на производство. Например, в Российской Федерации типовой план счетов предусматривает использования для этих целей счетов 20-39: причём 20-29 – группировка затрат по статьям местам возникновения и т. д., а 30-39 – по элементам. В Республике Беларусь первоначальный проект типового плана счетов предусматривал то же самое.

Что касается задач учёта затрат, то основными из них являются следующие:

- 1) своевременное и правильное отражение фактических затрат по соответствующим статьям;
- 2) предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами, сметами;
- 3) выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;
- 4) определение результатов внутрипроизводственного характера по структурным подразделениям.

Для того, чтобы решать эти задачи, учёт затрат должен быть организован с соблюдением следующих принципов:

- согласованность показателей учёта затрат с плановыми показателями;

- включение всех затрат по производству продукции отчётного периода в её себестоимость;
- группировка и отражение затрат по структурным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;
- согласованность объектов учёта затрат с объектами калькуляции;
- обеспечение раздельного учёта затрат по нормам и отклонениям от них;
- расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;
- максимальное приближение методологии учёта затрат к международным стандартам.

С учётом затрат на производство непосредственно связано калькулирование себестоимости продукции.

Существуют разные точки зрения на проблему учёта затрат и калькулирования себестоимости, обобщая которые можно выделить четыре основных подхода:

- 1) калькуляция определяет учёт затрат;
- 2) учёт затрат определяет калькуляцию;
- 3) калькуляция и учёт затрат тождественны;
- 4) калькуляция и учёт затрат – независимые друг от друга понятия.

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

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции могут чередоваться и в основном производстве. Например, при использовании попередельного метода вначале калькулируется себестоимости полуфабриката первого передела, которая затем списывается на затраты второго передела, и лишь после этого можно калькулировать себестоимость полуфабриката второго передела.

Большинство экономистов склоняется к мнению, что методы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо рассматривать как различные понятия. Эти понятия автономны, так как учёт фактических затрат может быть, а калькуляции может не быть; калькуляция (плановая, прогнозная) может быть, а учёта фактических затрат может и не быть.

Вместе с тем, между этими понятиями существует тесная связь, так как они являются отдельными этапами учётного процесса, где каждый из них имеет свои объекты и цели.

Целью учёта затрат является предоставление информации руководителям организации для принятия оперативных и качественных управленческих решений.

Целью калькуляции является исчисление себестоимости единицы продукции, работ, услуг.

Объектами учёта затрат являются места их возникновения, а объектами калькулирования – виды продукции, работ, услуг.

4.3 Объекты учёта затрат и объекты калькулирования

Условием рациональной организации учёта издержек и калькулирования себестоимости продукции является совпадение объекта учёта производственных затрат и объекта калькулирования.

На практике обеспечить такое совпадение достаточно сложно, особенно при большом и часто меняющемся ассортименте продукции.

Система учёта производственных затрат и калькулирования организуется в каждой организации по-разному. В любых условиях и при любых особенностях она зависит от выбора объектов учёта и объектов калькулирования, которые, в свою очередь, определены целями управления.

Объект учёта затрат – это признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью.

Как правило, выделяют две группы объектов учёта: центры ответственности и единицы продукции, т. е. к объектам учёта затрат могут относиться: места возникновения затрат, центры ответственности, статьи издержек, факторы производственной деятельности, виды и группы однородной продукции.

Местом возникновения затрат может являться организация, производство, центры деятельности, цехи, участки, хозрасчётные бригады, агрегаты, стадии, переделы, процессы.

Центры ответственности – это подразделения, по которым ведется возможность учесть выполнение менеджерами установленных им администрацией обязанностей. Центры создаются на основе существующей структуры управления и где это возможно, совмещают и включают в свою структуру места возникновения затрат.

Статьи издержек имеют разную классификацию в зависимости от цели управленческого учёта.

Факторы производственной деятельности – это виды ресурсов: средства труда, предметы труда, рабочая сила, а также затраты на организацию и обслуживание производства, расходы на управление. Такое деление затрат выявляет связи между отдельными элементами, участвующими в производстве, и обеспечивают контроль за правильностью распределения и рациональностью расходования ресурсов.

К видам и группам однородной продукции относятся заказы, полуфабрикаты, готовые изделия, бригадо-комплекты, группы однородных продуктов. Как объекты учёта затрат они используются в вопросах формирования производственной и ценовой политики.

На выбор объектов учёта затрат существенное влияние оказывают особенности технологии производства, тип организации производства, структура управления организацией, технические параметры вырабатываемой продукции, степень развития внутренних хозрасчётных отношений и др. Поэтому номенклатура объектов учёта затрат разрабатывается индивидуально каждым организациям.

В добывающей промышленности (например, угольной) объектами учёта затрат выступают: виды производств – основное и вспомогательное; места возникновения затрат и центры ответственности – структурные подразделения, отражающие характер производства и организационно-хозяйственную структуру шахт и угольных резервов; способы добычи – подземный (шахты) и открытый (угольные разрезы); производственные процессы, транспортировка и т.д.; калькуляционные расходы и элементы затрат.

В комплексных производствах, где продукция в процессе своего изготовления в установленной последовательности проходит через все этапы производства (технологические стадии, фазы), а производственные издержки определяются при помощи технических расчётов и специальных приборов, по каждому обособленному переделу объекты учёта затрат представлены обособленными частями общего производства, отдельным производственным процессом (химическая, цементная, нефтехимическая промышленность, производство минеральных удобрений и др.). В производствах, где продукция производится на отдельных установках (газо- и нефтеперерабатывающие, химические, лакокрасочные и другие производства) или на обособленных агрегатах (чёрная и цветная металлургия, целлюлозно-бумажная промышленность и др.) в качестве объектов учёта затрат приняты каждая установка, агрегат или их однотипные группы.

В производствах обрабатывающей промышленности с предварительным изготовлением деталей и последующим их сочленением в узлы, сборочные соединения (машиностроение, инструментальное производство и др.) объектами учёта затрат выступают изделия, заказы, группы однородных изделий.

Вместе с тем, общим для всех является выделение в качестве объектов учёта затрат степени использования ресурсов прямых материальных и трудовых затрат в производстве; расходы на организацию и обслуживание производственных процессов, затраты на управление.

Информация, сгруппированная по объектам учёта затрат, должна отвечать требованиям управления и служить основанием как для расчленения издержек между незавершённым производством и готовой продукцией, так и

для калькулирования себестоимости всей выпущенной продукции и отдельных видов.

Объект калькулирования – это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг разной степени готовности, работ и услуг определённой потребительской стоимости.

Номенклатуру объектов калькулирования разрабатывают в каждой организации с учётом типа производства, ассортименты продукции, её сложности, уровня унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат.

В добывающей промышленности и энергетике отсутствует незавершенное производство и, как правило, выпускается один вид продукции, накладные расходы имеют небольшой удельный вес и потому объект учёта затрат совпадает с объектом калькулирования – видом продукции. Это также относится и к изготовлению единичных экземпляров, небольшой серии, отдельных видов изделий в массовых производствах, выполнению разовых заказов, опытно-экспериментальных и однородных работ.

Отрасли машиностроения, лёгкой промышленности, чёрной и цветной металлургии, строительных материалов, резинотехнических изделий характеризуются большой номенклатурой продукции, значительным уровнем унификации отдельных частей изделий между собой. Эти отрасли укрупняют калькуляционные объекты по признаку однородности выпускаемых изделий. Однородными считают виды продукции, которые характеризуются общностью технологии, конструкции, наличием общих деталей, узлов и полуфабрикатов, вырабатываемых из однородного сырья и материалов, примерно одинаковым уровнем материалоемкости и трудоёмкости. Соблюдение принципов группировки изделий в единый объект калькулирования является основным условием, отвечающим требованиям управлению себестоимостью.

Объектами калькулирования в отраслях с длительным циклом производства крупных и сложных изделий (судостроение, трубоэнергостроение, и т.п.) выступают обособленные конструкционные части этих изделий.

Отрасли с физико-химическими и химическими способами переработки сырья, где процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных стадий производства, объектом калькулирования выбирают продукт каждого законченного передела.

Необоснованный выбор объекта калькулирования и нарушение общепринятых принципов разработки номенклатуры объектов приводят к искажению данных о фактической себестоимости конкретных изделий и обезличиванию издержек по отношению к видам продукции.

Общие принципы формирования объектов учёта затрат и объектов калькулирования обусловлены единством процессов учёта затрат на производство и процессов калькулирования. В целом, система учёта

производственных затрат должна распределять затраты по двум главным группам объектов: подразделениям и продукции.

Объекты калькулирования имеют целенаправленные связи с калькуляционным учётом и калькуляционными единицами, которые представляют собой единицу измерения калькуляционного объекта.

Многообразие калькуляционных единиц сводится к следующим группам:

- 1) натуральные единицы – штуки, тонны, килограммы, киловатт-часы, литры, погонные метры;
- 2) условно-натуральные – 100 пар обуви определённого вида, производственный заказ; тонна литья определённого вида, поковок, штамповок; один станкокомплект; 100 условных банок консервов; кубический метр железобетонных изделий; обезличенные швейные изделия одного прейскурантного номера;
- 3) условные (приведённые) единицы – спирт 100%-ной крепости; сода каустическая с содержанием 92% едкого натра; минеральные удобрения в пересчёте на процент действующего вещества (азота, фосфора, калия);
- 4) стоимостные единицы – 1000 руб. автомобильных и тракторных запасных частей, инструментов;
- 5) единицы работ – тонна перевезённого груза;
- 6) единицы времени – машино-день, машино-час, норма-час;
- 7) эксплуатационные единицы – мощность, производительность, параметры продукции.

Условно-натуральные единицы часто применяют при калькулировании промежуточных продуктов. В большинстве случаев для калькулирования продуктов используется один измеритель и, как правило, он совпадает с единицей измерения объёма продукции, работ. При несовпадении единицы объёма продукции и единицы калькулирования (например, штуки и единицы мощности) выбирается калькуляционная единица.

4.4 Себестоимость продукции, её состав и виды

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является важнейшим показателем экономической эффективности деятельности организации. В нем синтезируются все стороны производственно-хозяйственной деятельности, результаты использования всех производственных ресурсов. Ее снижение является одной из первоочередных и актуальных задач любого общества, каждой отрасли, организации. От уровня себестоимости продукции зависят сумма прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние организации

и его платежеспособность, размеры отчислений в фонды накопления и потребления, темпы расширенного воспроизводства, уровень закупочных и розничных цен.

Себестоимость – показатель, характеризующий качественную сторону всей производственно-хозяйственной деятельности организаций, отрасли. В нее включаются лишь те затраты, которые организация несет при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг. Изменение себестоимости (снижение или повышение) свидетельствуют об удешевлении или удорожании единицы продукции, что сказывается на увеличении или уменьшении прибыли.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, можно рассмотреть по двум основным направлениям:

- по элементам затрат;
- по статьям затрат (калькуляции).

С точки зрения управления себестоимостью в управленческом учёте принято затраты, включаемые в себестоимость продукции, рассматривать в разрезе калькуляционных статей.

Саму калькуляцию можно представить в следующем виде:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) амортизация основных средств (при применении производительного способа начисления);
- 6) основная и дополнительная заработанная плата производственных рабочих;
- 7) отчисления на социальные нужды;
- 8) расходы на подготовку и освоение производства;
- 9) общепроизводственные (цеховые) затраты;
- 10) общехозяйственные затраты;
- 11) потери от брака;
- 12) прочие производственные расходы;
- 13) коммерческие расходы.

Рассмотрим более подробно состав затрат, включаемых в себестоимость продукции по статьям калькуляции.

В статью «*Сырье и материалы*» включаются затраты на сырье и основные материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимыми компонентами при ее изготовлении, а также вспомогательные материалы, используемые на технологические цели. Стоимость основных и вспомогательных материалов включается в себестоимость отдельных изделий и заказов прямым путем, исходя из утвержденных норм расхода на единицу продукции и цены этих материалов.

В статью «*Возвратные отходы*» включается стоимость возвратных отходов со знаком минус, таким образом, их стоимость вычитается из производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

В статью «*покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних организаций*» включаются затраты на приобретение готовых покупных изделий и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке в данной организации для получения готовой продукции (изделий).

В эту же статью входят затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых сторонними организациями и организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий, видов продукции, работ, услуг (выполнение отдельных операций, связанных с изготовим конкретных изделий, частичная обработка и отделка полуфабрикатов и изделий).

В статью «*Топливо и энергия на технологические цели*» включаются затраты на все виды непосредственно расходуемых в процессе производства продукции топлива и энергии, как полученные со стороны, так и выработанные самим организациям.

Стоимость топлива и энергии для технологических целей относится на себестоимость отдельных изделий с помощью сметных ставок.

Стоимость топлива и энергии, расходуемых на двигательные цели, т. е. для привода металлорежущих станков, на отопление и освещение помещений и различные хозяйственные нужды, включается в общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В статью «*Основная заработная плата производственных рабочих*» включаются расходы на оплату труда производственных рабочих и других работников, непосредственно связанных с изготовлением продукции, выполнением работ и услуг.

В статье «*Дополнительная заработная плата производственных рабочих*» планируются и учитываются выплаты, предусмотренные законодательством о труде и положениями по оплате труда, принятыми в организации, за непроработанное на производстве (неявочное) время: оплата очередных и дополнительных отпусков; оплата льготных часов подростков; оплата перерывов в работе кормящих матерей; оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей; единовременные вознаграждения за выслугу лет; оплата учебных отпусков.

В статью «*Расходы на подготовку и освоение производства*» включаются расходы на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); расходы, связанные с подготовкой и освоением новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов, созданием новых видов сырья и материалов, включая затраты на

проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских, проектных и технологических работ.

В статью «*Общепроизводственные затраты*» включаются:

- 1) затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- 2) затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством.

Общепроизводственные затраты относятся на себестоимость отдельных изделий пропорционально выбранной и прописанной в учётной политике базе распределения.

В статью «*Общехозяйственные затраты*» включаются затраты, связанные с обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом: расходы на оплату труда работников аппарата управления, расходы на командировки и служебные разъезды, расходы по содержанию и эксплуатации легкового транспорта, технических средств управления (вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации), текущие расходы, связанные с природоохранными мероприятиями, амортизация, содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения, расходы на оплату консультационных, информационных и аудиторских услуг, представительские расходы, износ нематериальных активов.

К статье «*Потери от брака*» относятся стоимость окончательно забракованной продукции (изделий, полуфабрикатов); затраты на исправление брака; затраты по ремонту проданной с гарантией продукции сверх установленной нормы затрат на гарантийный ремонт в период гарантийного срока. Затраты по этой статье, как правило, рассчитываются при определении фактической себестоимости и включаются в себестоимость тех видов продукции, по которым обнаружен брак.

В статье «*Прочие производственные расходы*» планируются и учитываются затраты, не предусмотренные в предыдущих калькуляционных статьях. К ним относятся расходы по предпродажной подготовке и гарантийному обслуживанию сложной техники, на гарантийный ремонт изделий в соответствии с установленными нормами.

В статье «*Коммерческие расходы*» планируются и учитываются затраты, связанные с реализацией продукции. К ним относятся затраты на тару и упаковку, хранение, транспортировку продукции, погрузку продукции в транспортные средства (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены); расходы, связанные с исследованием рынка (маркетинговые операции), участие в аукционах, рекламу продукции.

В зависимости от способа оценки затрат выделяют фактическую, нормативную и плановую (прогнозную) себестоимость.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции они учитываются в разрезе полной или сокращённой себестоимости.

Более подробно эти вопросы будут рассмотрены позже.

4.5 Классификация методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции

Система учёта затрат на производство должна выражать определённую взаимосвязь приёмов и способов обобщения издержек по составу, содержанию, назначению, местам возникновения и центрам ответственности, по видам продукции или работ, их группам и способам контроля за использованием производственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами и планируемой эффективностью.

В организациях учёт затрат может быть организован различными методами. В управленческом учёте применяются различные признаки классификации методов учёта затрат. В большинстве случаев к основным признакам этой классификации относят:

- 1) способ оценки затрат (степень нормирования): по фактической себестоимости, по плановой себестоимости, по нормативной себестоимости;
- 2) отношение затрат к технологическому процессу производства (объект группировки): позаказный, попроцессный, попередельный;
- 3) полнота включения затрат в себестоимость (полнота охвата затрат): по полным затратам, по частичным затратам.

Наряду с рассмотренными основными признаками классификации методов учёта затрат, ряд авторов вводит дополнительные признаки классификации методов производственного учёта:



Традиционные системы калькулирования (процессная и позаказная) были созданы в условиях, когда организации производили небольшое количество видов продукции, когда основными затратами были оплата труда основных производственных рабочих и основные материалы, когда накладные расходы были невелики.

Поэтому в современных условиях, когда широк и разнообразен ассортимент выпускаемой продукции, когда затраты на труд производственных рабочих незначительны (в том числе из-за механизации, автоматизации) и

постоянно возрастают накладные расходы, традиционные системы калькулирования обнаружили ряд недостатков:

1. Усредненное распределение накладных расходов пропорционально труду основных производственных рабочих искажает производственные затраты на конкретный вид продукции;

2. Распределение затрат между себестоимостью реализованной продукции и себестоимостью запасов тоже округлено, усреднено;

3. Эти системы отражают фактическую себестоимость продукции после того, как продукция уже произведена и воздействовать на её уровень невозможно.

Современное калькулирование должно лежать в основе оценки выполнения принятого центром ответственности плана, должно давать возможность проанализировать причины отклонения от плана. Данные фактической калькуляции должны использоваться для выбора вариантов внедрения новой техники, технологии, для разработки мероприятий по повышению рентабельности.

4.6 Распределение косвенных затрат

Порядок распределения косвенных затрат имеет исключительно важное значение для формирования ценовой политики, для формирования ассортиментной политики, для распределения расходов между готовой продукцией и незавершённым производством.

В самом общем виде схема распределения косвенных затрат включает в себя 4 этапа:

1) распределение косвенных затрат между основным и обслуживающим производствами. В рамках данного этапа сначала затраты делятся по статьям калькуляции, в результате чего выделяются затраты, относящиеся к конкретным подразделениям, а общие для нескольких или всех подразделений затраты распределяются между ними;

2) перераспределение косвенных затрат обслуживающих производств на основные;

3) расчёт ставки распределения косвенных затрат (Ст) для каждого подразделения (4.1):

$$Ст = \frac{КЗ}{БР}, \quad (4.1)$$

где КЗ – косвенные затраты подразделения (организации), руб.;

БР – база распределения косвенных затрат, руб.

4) распределение косвенных затрат по видам продукции, исходя из рассчитанной ставки (4.2):

$$КЗ_i = Ст \times БР_i, \quad (4.2)$$

где KZ_i – косвенные затраты, приходящиеся на i -тый вид продукции, руб.;

$БР_i$ – база распределения косвенных затрат, приходящаяся на i -тый вид продукции, руб.

Иногда применяется и другой подход: косвенные затраты распределяются между видами продукции пропорционально единой общезаводской базе. Просто и нетрудно, но seriously искажает реальную себестоимость конкретных видов продукции.

Несмотря на то, что поэтапное распределение даёт более точную картину себестоимости, полностью преодолеть искажения в списании косвенных затрат на конкретные виды продукции всё равно не удаётся.

В данном случае проблема №1, стоящая перед руководством организации, – это выбор базы распределения косвенных затрат. Основным критерием выбора базы распределения является сочетание различных ресурсов в технологическом процессе (например, давальческое сырьё не участвует в калькулировании).

Если деятельность подразделения является трудоёмкой, то базой распределения может быть фактические затраты труда (основная заработная плата производственных рабочих), нормативные затраты труда (нормативная трудоёмкость) или же количество персонала, занятого в том или ином процессе.

Если деятельность подразделения капиталоёмкая, то за базу распределения традиционно принимают амортизационные отчисления по видам продукции; фактические часы работы оборудования; нормативные часы работы оборудования; остаточную стоимость основных средств.

Если деятельность подразделения материалоёмкая, то базой выступают либо фактические затраты сырья и материалов либо плановые (нормативные) затраты сырья и материалов.

Если деятельность подразделения нельзя определить как материалоёмкую, трудоёмкую или капиталоёмкую, то базой распределения может быть:

- прямые материальные затраты;
- амортизационные отчисления + прямые материальные затраты;
- основная заработная плата производственных рабочих + прямые материальные затраты.

В редких случаях могут применяться и так называемые дополнительные базы распределения: объём выпуска; объём продаж; себестоимость; маржинальный доход и другие финансовые показатели.

База распределения косвенных затрат выбирается самостоятельно, записывается в учётной политике.

Ниже представлен пример влияния выбранной базы распределения на определение доходности конкретного вида продукции традиционным методом.

Например, организация выпускает два вида продукции: А – 1000 единиц и Б – 1000 единиц. Материальные затраты на единицу продукции соответственно 200 и 400 денежных единиц, заработная плата – 300 и 100

денежных единиц. Косвенные затраты организации – 2 000 000 денежных единиц. Цена единицы продукции А – 2000 денежных единиц, продукции Б – 1500 денежных единиц.

Вариант 1. В качестве базы распределения косвенных затрат принимается заработная плата:

Изделие	А (1000 единиц)	Б (1000 единиц)
Материальные затраты на единицу, д. е.	200	400
Заработная плата на единицу, д. е.	300	100
Косвенные затраты, общие, д. е.	2 000 000	
Цена единицы, д. е.	2000	1500

$$\text{Ставка распределения: } \text{Ст} = \frac{2\,000\,000}{300 \times 1000 + 100 \times 1000} = 5 \text{ (500 \%)}$$

Косвенные затраты на единицу, д. е.	$300 \times 5 = 1\,500$	$100 \times 5 = 500$
Себестоимость единицы, д. е.	2 000	1 000
Прибыль на единицу, д. е.	0	500
Рентабельность единицы	0	50 %

Следовательно, продукция вида А оказывается нерентабельной, а продукция вида Б имеет высокий уровень рентабельности – 50 %.

Вариант 2. В качестве базы распределения косвенных затрат принимаются материальные затраты:

Изделие	А (1000 единиц)	Б (1000 единиц)
Материальные затраты на единицу, д. е.	200	400
Заработная плата на единицу, д. е.	300	100
Косвенные затраты, общие, д. е.	2 000 000	
Цена единицы, д. е.	2000	1500

$$\text{Ставка распределения: } \text{Ст} = \frac{2\,000\,000}{200 \times 1000 + 400 \times 1000} = 3,33 \text{ (333 \%)}$$

Косвенные затраты на единицу, д. е.	$200 \times 3,33 = 667$	$400 \times 3,33 = 1\,333$
Себестоимость единицы, д. е.	1 167	1 833
Прибыль на единицу, д. е.	833	- 333
Рентабельность единицы	41,65 %	- 33 %

Таким образом, при изменении базы распределения косвенных затрат продукция вида А становится рентабельной, а продукция вида В – убыточной. Этот пример наглядно демонстрирует влияние учетной политики организации на принятие управленческих решений в области ассортиментной и ценовой политики.

5 ПОПРОЦЕССНЫЙ И ПОЗАКАЗНЫЙ МЕТОДЫ УЧЁТА ЗАТРАТ

- 5.1 Особенности организации производства и их влияние на построение системы учёта затрат
- 5.2 Попроцессный (попередельный) метод учёта затрат
- 5.3 Позаказный метод учёта затрат
- 5.4 Учёт затрат по функциям (АВС-метод)

5.1 Особенности организации производства и их влияние на построение учёта затрат

К организации учёта затрат непосредственное отношение имеют организационная структура организации, объём и специфика выполняемых работ подразделениями.

Организационная структура организации зависит от ряда факторов: характера производства и его отраслевых особенностей, состава выпускаемой продукции, технологии изготовления, масштаба и типа производства, уровня технической оснащённости организации; форм организации: линейная, линейно-функциональная, матричная; соответствие структуры аппарата управления и иерархической структуры производства.

Наличие и влияние этих факторов в каждой организации сугубо индивидуальны, и поэтому структура непрерывно совершенствуется. Организационная структура определяет состав и соотношение различных уровней управлением производства и формы этой организации.

Производственная структура организации показывает состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством.

Построение производственной структуры организации обусловлено типом и масштабами производства, сложностью технологических процессов, степенью и видами специализации цехов. Различают два типа производственных структур: по продукту и технологическую. Первая предполагает создание самостоятельных производственных подразделений, ориентированных на производство и сбыт конкретных видов продуктов. Вторая – структура, организованная на однородности технологических операций, предполагает создание производственных подразделений, ориентированных на выполнение специальных технологических операций на однотипном оборудовании.

Основными предпосылками формирования и организации учёта затрат являются:

1. Чёткое разграничение затрат на зависящие и независящие от функций того или иного центра, на постоянные и переменные, на прямые – как наиболее просто контролируемые прибыль отдельного продукта и накладные;

2. Калькуляция себестоимости продукции с полным распределением затрат на уровне организации;

3. Выделение в учёте трёх элементов издержек – материальных, трудовых и накладных.

Построение учёта затрат в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц (рабочих, бригадиров, мастеров и т.д.), оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности организации.

В практике организаций, работающих в условиях рынка, наметились следующие подходы к построению аналитического учёта затрат:

- 1) по центрам возникновения затрат;
- 2) по центрам ответственности за возникающие затраты;
- 3) по центрам рентабельности производства отдельно взятого продукта.

В первом случае, центры возникновения затрат – это, как правило, обособленные структурные организации, в которых можно организовывать нормирование, планирование и учёт издержек производства в целях наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. В экономической литературе и практике рассматриваются два подхода к выбору состава затрат.

Первый подход заключается в том, что по местам возникновения группируются прямые и косвенные затраты, связанные с работой данного подразделения, службы, видом деятельности, безотносительно к видам вырабатываемой продукции. Например, все затраты цеха: сырьё и материалы, заработная плата, отопление, освещение, амортизация.

Второй подход исходит из предположения, что по местам возникновения затрат группируются косвенные затраты, возникающие в данном подразделении, которые носят общий для всех видов продукции характер и не могут быть отнесены на отдельный вид продуктов прямым путём. Прямые же расходы учитывают по видам продукции без их обобщения по местам возникновения расходов.

Аналитический учёт затрат по центрам ответственности – это такая группировка затрат, которая позволяет совместить в одном учётном процессе места возникновения затрат (производство, цех, участок, бригаду) с ответственностью возглавляющих менеджеров.

По отношению к процессу производства такие центры ответственности подразделяют на основные и функциональные, по отношению к внутреннему хозяйственному механизму – хозрасчётные (транспортный цех) и аналитические (плановый отдел).

Цель учёта по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах по каждому центру ответственности с тем, чтобы отклонения от заданного этому центру можно было отнести на конкретное лицо.

Аналитический учёт затрат по центрам рентабельности – это разновидность центров ответственности, в которых доход есть денежное выражение выпущенной продукции; расход – денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль – разница между доходом и расходом. Формирование центров рентабельности не всегда эффективно и не всегда возможно.

5.2 Попроцессный (попередельный) метод учёта затрат

Попроцессный метод характерен для производств, где изделия переходят от одного процесса (подразделения) к другому, пока изделие не будет изготовлено полностью. Каждое производственное подразделение осуществляет какую-либо часть общего процесса производства и передает изделие после этой операции в следующее подразделение, где оно обрабатывается на следующей операции. При этом часть продукции проходит все предусмотренные этапы и реализуется в качестве конечного продукта переработки, другие части могут пройти только то или иное количество начальных этапов и будут реализованы в качестве промежуточных продуктов. После завершения производства в последнем подразделении изделие отправляется на склад готовой продукции.

Способ получил название попередельного (попроцессного) в связи с тем, что объектом калькулирования выступает передел или некоторый процесс.

Под переделом (процессом) понимают законченную часть технологического процесса, которая завершается выпуском промежуточного или окончательного продукта (полуфабриката или готового изделия). Выделение каждого промежуточного продукта осуществляется при условии, что он имеет собственное направление использования, а значит, может быть реализован на сторону.

Попроцессный метод характерен:

- для массовых производств, в которых готовая продукция производится путем обработки исходного сырья (заготовок) на нескольких этапах (переделах, процессах), следующих последовательно друг за другом;
- при производстве более или менее однородной продукции;
- для производств с недлительным технологическим циклом;
- для производств, где весь процесс производства может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

Попроцессный метод используется в химической и нефтехимической промышленности, металлургии, текстильной, цементной, лакокрасочной, пищевой, целлюлозно-бумажной, стекольной промышленности.

Параллельно процессу производства (от передела к переделу) идет и процесс накопления затрат путем суммирования затрат по каждому переделу, на котором побывало изделие. Поэтому принципиальной особенностью попередельного метода является формирование объема затрат по каждому

завершенному процессу (переделу) или за промежуток времени. Для организации раздельного учета на счете учета затрат по каждому процессу (переделу), как правило, открывается отдельный субсчет.

В качестве объекта калькулирования могут быть приняты как отдельные виды, так и группы продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения. При этом расходы могут учитываться по цеху (переделу, фазе, стадии) в целом, а себестоимость отдельных видов продукции, включенных в калькуляционную группу, — исчисляться с помощью экономически обоснованных методов.

Сложность при попередельном методе калькулирования заключается в оценке стоимости незавершенного производства. При попередельном методе исчислить сумму затрат по всем незавершенным переделам недостаточно. Необходимо включить в объем незавершенного производства сумму затрат по завершенным переделам, относящуюся к продукции, для которой пройденные переделы не являются полным производственным циклом.

Процесс калькулирования включает в себя четыре этапа:

1. Определение объема НЗП (с помощью коэффициента эквивалентности, т.е. на 100ед. – 50 % готовности = 50 эквивалентных единиц).
2. Определение общего количества продукции, произведённого в отчётном периоде (5.1):

$$ОП = НЗП_{н} + ПП - НЗП_{к} , \quad (5.1)$$

где ОП – общее количество произведённой в отчётном периоде продукции в эквивалентных единицах;

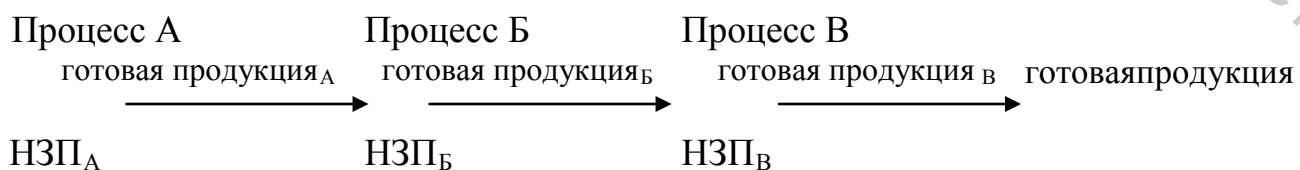
НЗП_н, НЗП_к – объём незавершённого производства на начало и на конец периода в эквивалентных единицах;

ПП – количество полностью завершённой и переданной далее (в другие подразделения в соответствии с технологическим процессом) продукции.

3. Определение общей суммы прямых и косвенных расходов по всем процессам (распределение косвенных затрат по выбранной базе).
4. Расчёт удельной себестоимости продукции (т.е. себестоимости единицы продукции).

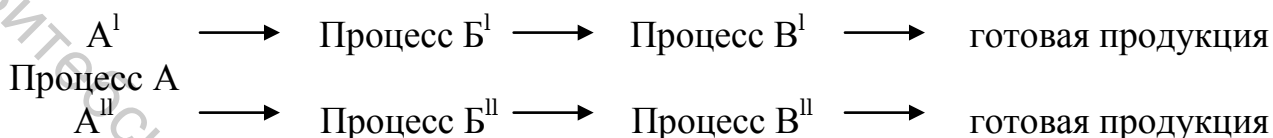
В практике известны три варианта попроцессного метода учёта затрат на производство:

1. Последовательный

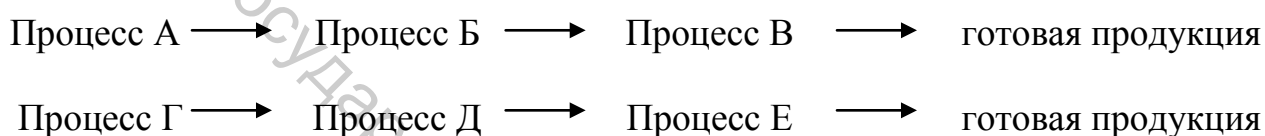


Т.е. на выходе из каждого процесса находится полуфабрикат, который полностью прошёл обработку в цехе и может быть либо реализован на сторону, либо передан на следующую стадию обработки. При этом, в выпускающем цехе часть затрат не будет перенесена на выпущенные полуфабрикаты, а будет материализована в виде НЗП.

2. Параллельный



3. Раздельный



или

Процесс А → готовая продукция; Процесс Б → готовая продукция и т.д.

Далее на схеме представлен механизм отражения в учётных регистрах процесса учёта затрат по данному методу.

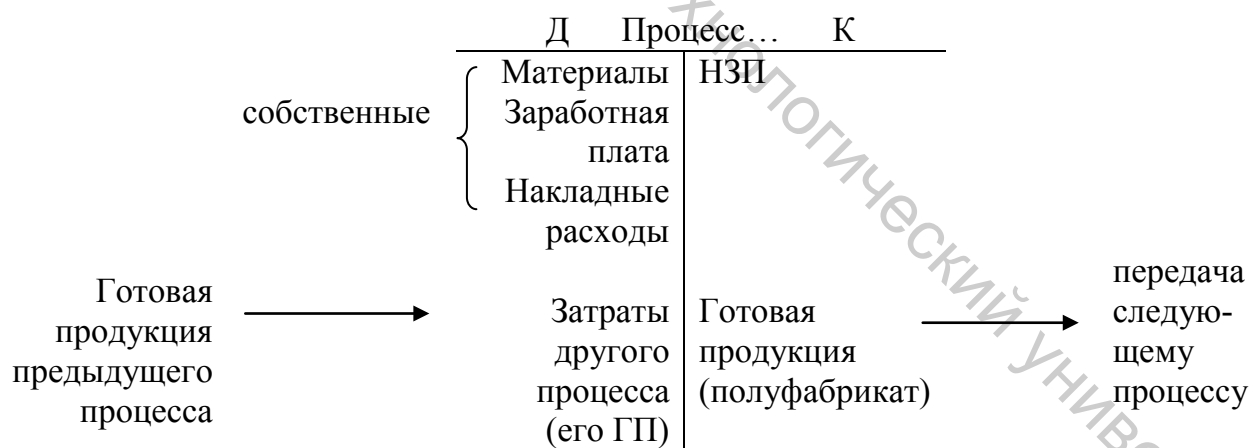


Рисунок 5.1 – Механизм отражения в учётных регистрах процесса учёта затрат

Попроцессный метод формирования себестоимости может быть реализован в двух вариантах — полуфабрикатном и бесполуфабрикатном.

Бесполуфабрикатный вариант предусматривает систематизацию собственных затрат по каждому цеху. Отражение передачи полуфабрикатов из одного производственного подразделения в другое производится только в

оперативном учете и без включения себестоимости полуфабрикатов, принятых в обработку из других цехов. В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражают. Их движение от одного передела к другому контролируют по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В этом случае себестоимость полуфабрикатов не исчисляется, а рассчитывается себестоимость только готовой продукции. Тогда затраты каждого цеха списываются в доле участия в выпуске готовой продукции.

Полуфабрикатный вариант основан на калькулировании стоимости не только конечной продукции, но и полуфабрикатов собственного производства, отражении их движения внутри производства по фактической себестоимости.

Движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими проводками и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. Понятно, что количество объектов калькулирования при полуфабрикатном методе существенно увеличивается. Однако таким образом обеспечивается лучший контроль уровня себестоимости.

Полуфабрикатами учет производственных затрат может быть организован как с использованием специального счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и без его применения.

При попроцессном методе калькулирование себестоимости может осуществляться при использовании различных методов. Рассмотрим методы простого калькулирования, как наиболее часто встречающиеся в практике.

Методы простого калькулирования используются в таких отраслях промышленности, где:

- а) производится один вид продукции;
- б) не возникают запасы полуфабрикатов;
- в) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют ограниченных количествах).

Если запасов готовой продукции у организации нет (энергетические, транспортные организации), используется метод *простого одноступенчатого калькулирования*. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле (5.2):

$$C/C_{\text{ед}} = \frac{З}{V}, \quad (5.2)$$

где $c/c_{\text{ед}}$ – себестоимость единицы произведенной (реализованной) продукции, руб.;

З – суммарные затраты за период, руб.;

V – объем произведенной (реализованной) продукции, шт.

В реальности производств, отвечающих всем трем

вышеприведенным требованиям, немного. Если из трех вышеназванных условий соблюдаются два первых, то в таких организациях применяется *метод простого двухступенчатого калькулирования*. Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2) сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный период продукции;

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах. Себестоимость продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по следующей формуле (5.3):

$$C/C_{\text{ед}} = \frac{Z_{\text{произв}}}{V_{\text{произв}}} + \frac{Z_{\text{адм и ком}}}{V_{\text{реализ}}} \quad (5.3)$$

метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет:

- оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;
- отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество проданной продукции.

3. 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 (5.4):

$$C/C_{\text{ед}} = \frac{Z_1}{V_1} + \frac{Z_2}{V_2} + \frac{Z_3}{V_3} + \dots + \frac{Z_{\text{адм и ком}}}{V_{\text{реализ}}} \quad (5.4)$$

4. 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 (5.5):

$$C/C_{\text{ед}} = MZ_{\text{ед}} + \frac{ДЗ_1}{V_1} + \frac{ДЗ_2}{V_2} + \frac{ДЗ_3}{V_3} + \dots + \frac{З_{\text{адм и ком}}}{V_{\text{реализ}}} \quad (5.5)$$

Преимущества процессного калькулирования:

- 1) простота;
- 2) возможность управления НЗП и запасами готовой продукции;
- 3) группировка затрат по центрам затрат или по центрам ответственности.

Недостаток – чрезмерное усреднение себестоимости продукции.

5.3 Позаказный метод учёт затрат

Позаказный способ калькулирования себестоимости продукции получил свое название в связи с тем, что объектом калькулирования выступает производственный заказ, открываемый на изделие (небольшую группу изделий), отдельную работу или услугу. Как правило, каждый заказ предназначен для отдельного заказчика, потребителя, получателя, а количество продукции (изделий) для каждого заказа известно заранее.

Позаказный способ применяется:

- при единичном или мелкосерийном производстве продукции либо при выполнении работ (оказании услуг), особенно при условии, что продукция, производимая по каждому заказу, если не уникальна, то хотя бы существенно отличается от продукции других заказов;
- при производстве сложных и крупных продуктов (изделий);
- при производстве с длительным технологическим циклом.

Примерами позаказного производства являются тяжелое машиностроение, судостроение, самолетостроение, строительство, наука и интеллектуальные услуги (аудит, консультирование), типографский и издательский бизнес, мебельная промышленность, ремонтные работы.

Сущность метода заключается в накоплении затрат по каждому заказу, то есть объектом калькулирования себестоимости является заказ. Общая сумма затрат по заказу рассчитывается после завершения всех работ по нему. Если заказ состоит из одного изделия, то его себестоимость и является суммой всех затрат по заказу. Если в заказ входят несколько изделий, то себестоимость одного изделия определяется путем деления всей суммы затрат на количество единиц заказа.

Себестоимость единицы продукции при позаказном способе калькулирования определяется как результат деления накопленной по отдельному заказу суммы затрат на количество единиц продукции, изготовленной по данному заказу. Поэтому принципиальной особенностью позаказного метода является формирование объема затрат по каждому завершённому заказу, а не за промежутки времени.

Порядок применения позаказного метода можно изобразить в виде схемы 5.2.

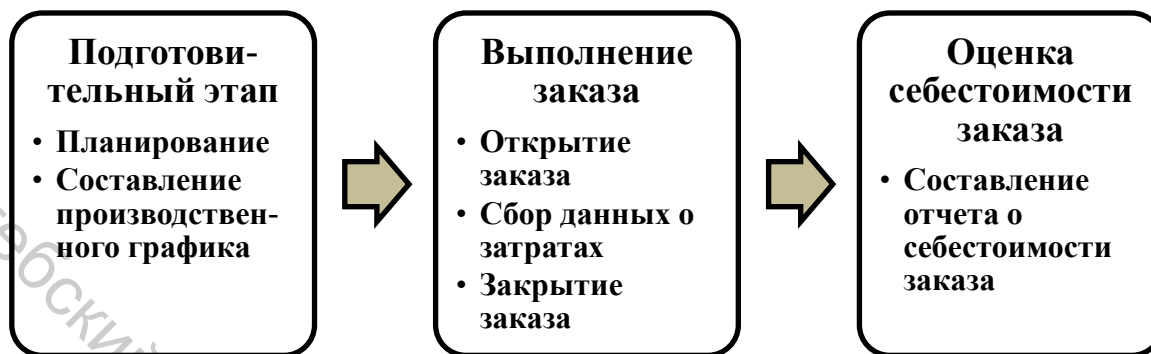


Рисунок 5.2 – Этапы применения позаказного метода

На этапе планирования производится координация работы всех подразделений, участвующих в выполнении заказа, определяются центры возникновения затрат. Разработанный производственный график уточняет операции, выполняемые каждым подразделением.

Для отражения затрат, произведенных при выполнении заказа, открывается карточка заказа. В ней содержится информация о номере заказа, количестве единиц продукции, времени изготовления заказа. В карточке заказа так же могут содержаться дополнительные сведения о продажных ценах, наименование покупателя и т.д.

Открытие и закрытие заказа производятся на основании специальных распорядительных документов. Реквизиты этих документов также отражаются в карточке заказа. Каждая карточка имеет свой номер. Он необходим для идентификации прямых материальных и трудовых затрат при отнесении их на определенный заказ в процессе его выполнения. Все расходы по конкретному заказу собираются на аналитических счетах бухгалтерского учета, открытых к данному заказу.

Код заказа проставляется на материальных требованиях на выдачу сырья и материалов, на расчетных ведомостях по начислению заработной платы (в основном при сдельной форме оплаты). Затем путем выборки записей с одинаковым кодом заказа определяется объем затрат, связанных с его выполнением. Поэтому позаказный учет может применяться только при том условии, что основные материалы (материалы на технологические цели), основная заработная плата производственных рабочих и прочие прямые затраты более или менее легко идентифицировать с конкретной продукцией, работами или услугами (или их группами).

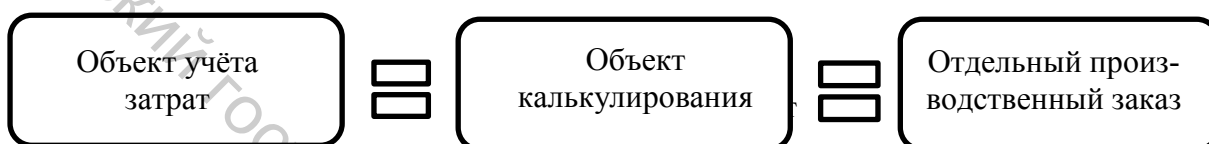
Накладные затраты, например, на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, в конце отчетного периода распределяются по заказам. Пока заказ не выполнен, сумма накопленных по нему затрат на конец отчетного

периода составляет величину незавершенного производства по данному заказу на эту дату. При частичном выполнении заказов и их сдаче выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства.

Завершающим этапом применения позаказного метода является составление отчета о себестоимости заказа. Указанный отчет позволяет проанализировать состав затрат, сформировавших себестоимость заказа, оценить расходы, произведенные подразделениями при его выполнении, а также сравнить производство различных изделий (заказов).

Достоинство метода:

Соблюдение тождества:



Недостатки данного метода:

- 1) при использовании позаказного метода требуется большой объём учётно-расчётных работ;
- 2) необходимо тщательное и своевременное документирование расчётов, связанных с распределением косвенных затрат;
- 3) отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства;
- 4) невозможность спрогнозировать финансовый результат с достаточной степенью точности.

5.4 Учёт затрат по функциям (ABC-метод)

Метод "ActivityBasedCosting" (или ABC) получил широкое распространение в европейских и американских организациях самого различного профиля. В буквальном смысле этот метод означает учет затрат по работам. Согласно данному методу организация рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. В процессе работы потребляются ресурсы (материалы, информация, оборудование), возникает какой-либо результат.

Последовательность применения метода:

1. Определение перечня и последовательности работ в организации путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов.

В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции:

- UnitLevel (штучная работа);
- BatchLevel (пакетная работа);
- ProductLevel (продуктовая работа).

Такая классификация основывается на изучении зависимости между затратами и различными производственными процессами: выпуск единицы продукции, выпуск заказа (пакета), производство продукта как такового. При этом не учитывается еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий, — затраты, обеспечивающие функционирование организации в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ — FacilityLevel (общехозяйственные работы).

Первые три категории работ, а точнее затраты по ним, могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения приходится предлагать различные алгоритмы.

Для достижения оптимального анализа классифицируются и ресурсы:

- на поставляемые в момент потребления (сдельная оплата труда);
- поставляемые заранее (фиксированная заработная плата, которая оговаривается заранее и не привязана к конкретному количеству заданий).

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа анализа все работы организации должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами. В некоторых случаях статья затрат соответствует какой-либо работе. Например, статья "Зарплата отдела снабжения" входит в стоимость рабочей операции "Снабжение". Вместе с тем статья "Аренда офисных помещений" должна быть распределена пропорционально потреблению ресурсов по статьям затрат "Снабжение", "Производство", "Маркетинг" и др. Очень часто бывает, что какой-либо ресурс не может быть соотнесен с рабочей операцией и, следовательно, тратится впустую.

2. Расчёт кост-драйверов (индекс-измеритель выходного результата) и показателей потребления ими каждого ресурса. Так, кост-драйвером для статьи затрат "Снабжение" будет являться "Количество закупок"; для статьи "Настройка" — "Количество наладок".

3. Показатель потребления умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге получается сумма трудовых затрат на изготовление конкретного продукта. Сумма работ, которая затрачена для производства продукта, является его себестоимостью.

Достоинства метода:

- представление организации как набора рабочих операций открывает широкие возможности для совершенствования его функционирования, позволяет проводить качественную оценку деятельности в таких сферах, как инвестирование, персональный учет, управление кадрами и т.д.
- в конечном счете применение ABC позволяет повысить конкурентоспособность организации, поскольку при этом обеспечивается доступ к оперативной информации на всех уровнях управления.
- методология ABC, объединенная с анализом цепи создания

стоимости, позволяет организации не просто постатейно сокращать затраты, а выявлять излишки ресурсопотребления и перераспределять их в целях повышения производительности.

6 КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ ФАКТИЧЕСКОЙ И НОРМАТИВНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ. СИСТЕМА «СТАНДАРТ-КОСТ»

- 6.1 Виды норм. Понятие нормативных затрат.
6.2 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости.
6.3 Методика расчёта и анализ отклонений в системе нормативного учёта затрат.
6.4 Система «стандарт-кост». Отличие системы «стандарт-кост» от нормативного метода учёта затрат.

6.1 Виды норм. Понятие нормативных затрат

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

Нормативные затраты — это predetermined реальные затраты, включающие: прямые материальные, прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы. Они зависят от типа и качества используемых технологий и ресурсов. Основные факторы, влияющие на размер нормативных затрат, представлены в таблице. Нормативные затраты выражаются в расчете на единицу готовой продукции.

Факторы, влияющие на размер нормативных затрат, представлены в таблице 6.1.

Таблица 6.1 – Факторы, влияющие на размер нормативных затрат

Вид норматива	Факторы, влияющие на норматив
Прямые материальные затраты	Технология производства, типы и качество используемых материалов,
Прямые трудовые затраты	Технологии производства, тип оборудования, квалификации рабочей силы, уровень организации
Общепроизводственные расходы	Вид деятельности, объем производства, затрат за прошедшие периоды, планируемые виды деятельности и

Нормативные затраты могут быть идеальными, базовыми, достижимыми и реальными.

Идеальные затраты — затраты, возникающие при максимальном уровне эффективности работы оборудования. В этом случае не допускаются никакие непроизводительные затраты, поэтому при существующем уровне

производственной мощности организации значение идеальных затрат минимальное. Такой вид затрат на практике возникает редко.

Данный вид затрат может быть использован, если руководство организации намерено отследить себестоимость непроизводительных потерь. При использовании идеальных нормативов имеют место отрицательные отклонения.

Базовые затраты — это те затраты, значения которых не изменяются с течением времени. Они не зависят от текущих перемен, изменений в уровне цен; являются отправной точкой при разработке более точных нормативов. Использование их в процессе управления организацией позволяет выявить динамику тенденций в себестоимости.

Достижимые затраты — такие затраты, значения которых устанавливаются исходя из нормальных условий функционирования организации. Отрицательные отклонения свидетельствуют о снижении уровня эффективности управления.

Реальные затраты — это затраты, возникающие при конкретном уровне деятельности с учетом среды функционирования организации.

6.2 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости

С точки зрения классификационного признака – способ оценки затрат (или степень нормирования) – различают учёт затрат по фактической себестоимости и учёт затрат по нормативной себестоимости. Иногда в этой классификации выделяют учёт затрат по плановой себестоимости.

Если организация использует учёт затрат по фактической себестоимости, то величина фактических затрат организации может быть выражена формулой (6.1):

$$З_{\text{ф}} = K_{\text{ф}} \times Ц_{\text{ф}}, \quad (6.1)$$

где $З_{\text{ф}}$ – фактические затраты, руб.;

$K_{\text{ф}}$ – фактическое количество использованных ресурсов, шт., кг., ч.;

$Ц_{\text{ф}}$ – фактическая цена использованных ресурсов, руб.

Достоинство этого метода состоит в простоте расчётов. К недостаткам можно отнести:

- отсутствие нормативов для контроля;
- отсутствие возможности установления мест, виновников, причин перерасхода;
- неоперативность, т.е. определение затрат только по окончании отчётного периода (а не по ходу производственного процесса).

Нормативный метод учёта затрат по сравнению с предыдущим методом позволяет оценить не только то, какими были затраты, но и то, какими они должны быть.

Использование данного метода позволяет определять реальные предпосылки для выявления дополнительных возможностей снижения себестоимости продукции, мобилизовать эффективность работы организации по выпуску конкурентоспособной продукции.

Нормативный метод основан на составлении нормативной калькуляции по действующим на начало календарного периода нормам и последующем выявлении в течение производственного цикла изготовления изделий отклонений от этих норм и нормативов.

Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат.

При данном методе возможно вести оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места их возникновения, причин и виновников. Так же метод позволяет фиксировать изменения норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определять влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции складывается из суммы затрат по текущим нормативам, отклонений от норм и изменений норм.

Нормирование может вестись:

а) только по количеству.

Тогда величина фактических затрат может быть выражена следующим образом (6.2):

$$З_{\phi} = (K_{\text{нормат.}} \pm \text{Отклонение}_k) \times Ц_{\phi}, \quad (6.2)$$

где $K_{\text{нормат}}$ – нормативное количество использованных ресурсов, шт., кг., ч.;

Отклонение_k – отклонение фактического количества использованных ресурсов от нормативного, шт., кг., ч.;

В этом случае формула, описывающая расчёт фактических затрат, имеет вид (6.3):

$$З_{\phi} = K_{\phi} \times (Ц_{\text{нормат}} \pm \text{Отклонение}_c), \quad (6.3)$$

где $Ц_{\text{нормат}}$ – нормативная цена использованных ресурсов, руб.;

Отклонение_c – отклонение фактической цены использованных ресурсов от нормативной, руб.;

б) по количеству и по ценам

Фактические затраты соответственно составят (6.4):

$$З_{\phi} = (K_{\text{нормат.}} \pm \text{Отклонение}_k) \times (Ц_{\text{нормат}} \pm \text{Отклонение}_c) \quad (6.4)$$

Учёт затрат организуется в пределах норм и по отклонениям от норм. Анализ этих отклонений позволяет принимать управленческие решения по оперативному воздействию на процесс формирования себестоимости.

Применение нормативного метода требует соблюдения целого ряда условий:

1. Нормирование расхода всех видов ресурсов.
2. Применение первичной документации, которая позволяла бы фиксировать затраты по нормам и отклонениям от норм в разрезе мест, причин, виновников.
3. Правильная организация складского хозяйства: обеспечение весоизмерительным оборудованием.
4. Обеспечение производственных подразделений приборами для потребления воды, газа, пара, электроэнергии.
5. Разработка номенклатур-ценников ресурсов.

Вместе с тем задачу управления затратами нормативный метод решает более успешно.

Его преимущества:

- контроль над затратами (факт сопоставляются с нормой);
- возможность анализа мест, причин и виновников отклонений;
- оперативное принятие мер по управлению затратами.

Недостатки:

- увеличение трудоёмкости учётно-вычислительных работ;
- необходимость организации учёта и по нормам, и по отклонениям от норм.

В отличие от нормативного учёта затрат, учёт затрат по плановой себестоимости основан не на достигнутых уровнях затрат ресурсов, а на прогнозе будущего. Он сохраняет все положительные черты нормативного метода и обладает дополнительным преимуществом, таким как более полная обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными. Это позволяет увеличить точность прогнозов и эффективность контроля.

Формула расчёта затрат аналогична формуле, используемой в нормативном методе. Учёт может быть организован как по процессно, так и показочно.

6.3 Методика расчёта и анализа отклонений в системе нормативного учёта затрат

Методика оценки отклонений и их анализа включает следующие этапы:

- 1) выявление отклонений — сравнение фактических данных с нормативными в целях определения эффективности произведенных затрат. Выявляются статьи затрат, по которым имеет место превышение;
- 2) анализ отклонений — выявленные отклонения распределяются на благоприятные и неблагоприятные.

При анализе неблагоприятных отклонений проводится анализ отклонений, которые превышают определенный лимит, устанавливаемый руководством организации;

3) выявление причин отклонения в целях принятия соответствующих решений для устранения факторов, отрицательно воздействующих на деятельность организации;

4) запись отклонений в учетных регистрах.

Анализ отклонений может производиться для подразделения, отделения, программы, продукта или любого другого центра ответственности. Если в производственном процессе участвуют несколько подразделений, возникает необходимость в определении индивидуальных нормативов для каждого из них, для того чтобы закрепить ответственность менеджеров подразделений. Если нормы не могут быть установлены, контроль осуществляется посредством сравнения сметных (плановых) и фактических затрат.

Фактическому анализу подвергаются только прямые переменные затраты. Однако в системе калькулирования полной себестоимости необходим анализ и оценка причин отклонений по постоянным накладным расходам (сравниваются сметные и фактические данные).

Схема анализа отклонений выглядит следующим образом (рисунок 6.1).

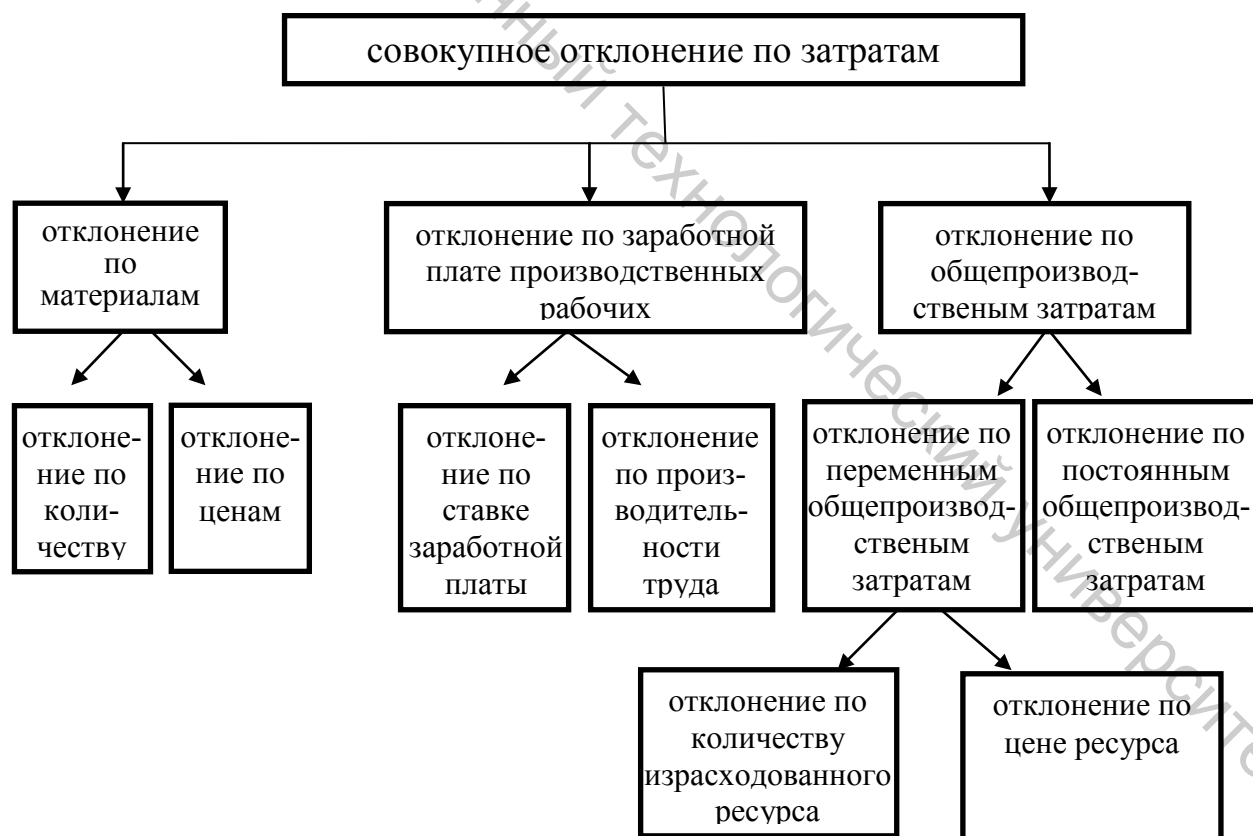


Рисунок 6.1 – Схема анализа отклонений

Отклонения списываются с требуемой степенью подробности.

Показатель значимости или возможности отклонения устанавливается организациям исходя из условий его деятельности. В западных фирмах 5%-ое отклонение и меньшее считается несущественными. Однако всё зависит от содержания элемента и степени влияния на него менеджера.

При анализе отклонений учитывается:

- что благоприятные изменения в одном центре ответственности могут привести к неблагоприятным в другом (закупка более дешёвого материала может потребовать дополнительных затрат труда);
- что причинами отклонений могут быть устаревшие и неверно установленные нормативы;
- что нормативные и фактические затраты должны быть сопоставимыми, т.е. сравниваться для одного и того же объёма работ (объёма выпуска продукции).

При построении расчётных формул вычисления отклонений руководствуются следующим правилом: если рассчитывается отклонение количественного фактора (объёмного показателя использования ресурса), то отклонение оценивается по нормативной цене ресурса (этим исключается влияние изменения цен в отчётном периоде); если рассчитывается отклонение качественного фактора (цен, ставок на данный ресурс), то отклонение умножается на фактический объём ресурса.

Анализ отклонений прямых материальных затрат

Отклонение затрат по основным материалам ($\Delta MЗ$) определяется как разность между фактическими ($MЗ_{факт}$) и нормативными затратами материалов ($MЗ_n$) (6.5):

$$\Delta MЗ = MЗ_{факт} - MЗ_n = K_{ф} \times Ц_{ф} - K_n \times Ц_n \quad (6.5)$$

Следует проанализировать отклонения по факторам:

- по цене, используя соотношение между купленными материалами и запасами материалов. Расчет по формуле (6.6):

$$\Delta MЗ_{ц} = (Ц_{ф} - Ц_n) \times K_{ф} \quad (6.6)$$

- по использованию материалов — определяется как разность между стоимостью фактически израсходованных материалов по нормативной цене и стоимостью материалов по нормативу (6.7):

$$\Delta MЗ_{к} = (K_{ф} - K_n) \times Ц_n \quad (6.7)$$

Суммарное отклонение должно удовлетворять условию (6.8):

$$\Delta MЗ = \Delta MЗ_{ц} + \Delta MЗ_{к} \quad (6.8)$$

Ответственность за отклонение возлагается:

- по цене — на куратора по закупкам;
- по использованию материалов — на менеджеров производственных цехов.

Запись в учете отклонений основных материалов от нормативных затрат осуществляется по следующим правилам:

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

Анализ отклонений прямых трудовых затрат

Причины отклонений прямых трудовых затрат разнообразны. Это может быть несоответствие разряда работ разряду рабочего, дополнительные операции, не предусмотренные технологическим процессом, нарушение стандартов наладки оборудования и т.п.

Отклонение прямых трудовых затрат определяется как разность между фактическими и нормативными затратами труда (6.9):

$$\Delta OT = OT_{\phi} - OT_n = T_{\phi} \times CT_{\phi} - T_n \times CT_n, \quad (6.9)$$

где T_{ϕ} , T_n – фактическое и нормативное время, ч.;

CT_{ϕ} , CT_n – фактическая и нормативная ставки оплаты труда, руб.

На величину отклонения прямых трудовых затрат влияют такие факторы, как стоимость рабочей силы и уровень использования рабочей силы.

Для определения отклонения по стоимости рабочей силы необходимо рассчитать (6.10):

$$\Delta OT_{CT} = (CT_{\phi} - CT_n) \times T_{\phi} \quad (6.10)$$

Для определения отклонения по использованию рабочей силы необходимо вычислить (6.11):

$$\Delta OT_T = (T_{\phi} - T_{\phi n}) \times CT_n, \quad (6.11)$$

где $T_{\phi n}$ – нормативное количество часов в перерасчете на фактический объем производства.

Анализ отклонений общепроизводственных затрат

Контроль за общепроизводственными затратами (ОПЗ) — достаточно сложный процесс, так как ответственность за него несут многие подразделения.

Методика расчёта и анализа отклонений общепроизводственных затрат включает следующие этапы.

1. Расчет общего отклонения общепроизводственных затрат, определяемого как разность между фактическими и нормативными общепроизводственными затратами, начисленными с использованием коэффициентов переменных и постоянных ОПЗ на годовой объем продукции.

2. Оценка общего нормативного коэффициента отклонения общепроизводственных затрат.

Общий нормативный коэффициент состоит из двух частей: нормативного коэффициента переменных общепроизводственных затрат (рассчитывается путем деления планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количество нормо-часов прямого труда) и нормативного коэффициента постоянных общепроизводственных затрат (рассчитывается путем деления планируемых постоянных общепроизводственных затрат на нормальную мощность организации (среднегодовой уровень производственной мощности)).

3. Анализ контролируемых отклонений и отклонений по объёму.

6.4 Система «стандарт-кост». Отличие системы «стандарт-кост» от нормативного метода учёта затрат

Система «стандарт-кост» возникла в США в начале XX века, и её основоположниками принято считать Ф. Тейлора, Дж.Ч. Гаррисона.

Сам термин «стандарт-кост» состоит из двух частей:

«стандарт» - количество необходимых для производства единицы продукции материальных, трудовых и накладных затрат;
«кост» - денежное выражение затрат на изготовление единицы продукции.

В системе «стандарт-кост» нормируются или стандартизируются затраты на единицу продукции по шести элементам:

- цена основных материалов;
- количество основных материалов;
- рабочее время;
- ставки оплаты рабочего времени;
- коэффициент переменных накладных расходов;
- коэффициент постоянных накладных расходов.

Система нормативного метода учёта затрат, созданная в нашей стране (1930-1940гг.), имеет много общего с системой «стандарт-кост»:

- строгое нормирование затрат; предварительное составлении нормативных калькуляций по установленным нормам расходов ресурсов;
- отдельный учёт затрат по нормам и по отклонению от норм;
- анализ отклонений;
- обе системы могут применяться и при позаказном и при попроцессном методе учёта затрат и калькулирования себестоимости

продукции.

Однако несмотря на основные принципы, положенные в основу обеих систем, между ними имеются существенные различия:

1. При системе «стандарт-кост», в отличие от нормативного учёта, не ведётся обособленный учёт изменений самих норм. Нормы (стандарты) рассматриваются как твёрдо установленные ставки, действующие на протяжении длительного периода (исключение: новые экономические условия, значительное повышение или снижение ставки материалов, рабочей силы).

2. Стандартные затраты списываются на счета производства, а отклонения же накапливаются на отдельных счетах и списываются на финансовые результаты, а не на затраты, как при нормативном методе учёта затрат.

3. Система «стандарт-кост» ориентирована на процесс реализации, а система нормативного учёта затрат сосредоточена на производстве.

Таким образом, имея общую идею: установление нормативов и выявление отклонений от них – эти системы не тождественны.

7 СИСТЕМА УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

7.1 Калькулирование полной и неполной себестоимости

7.2 Понятие маржинального дохода

7.3 Организация учета затрат и формирование финансового результата при маргинальном подходе и при учете полных затрат

7.1 Калькулирование полной и неполной себестоимости

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции учет затрат может быть организован по полной или неполной (ограниченной, усеченной) себестоимости. Последний подход принято называть маргинальным.

Учет затрат по полной себестоимости предполагает, что в себестоимость продукции включаются все издержки организации, независимо от их деления на постоянные и переменные, на прямые и косвенные. Те затраты, которые не могут быть непосредственно отнесены на определенную продукцию, распределяют вначале по центром ответственности, а затем по видам продукции пропорционально выбранной базе (чаще всего – заработная плата производственных рабочих).

Такой метод учета затрат позволяет получить представление о всех затратах, которые несет организация в связи с производством и реализацией того или иного изделия.

Этот метод учета затрат широко распространен в отечественных организациях, соответствует сложившимся тенденциям, создает основу

затратного ценообразования.

Вместе с тем, практика хозяйствования в рыночной экономике доказала, что преимущество необходимо отдать методу **учета затрат по ограниченной себестоимости**, т.е. маржинальному методу. Принципиальное его отличие состоит в том, что постоянные затраты в себестоимость продукции не включают, а относят на уменьшение прибыли того отчетного периода, когда они возникли. В себестоимость же включает только переменные издержки.

Это в большей степени позволяет решать задачи управленческого учета. Используя информацию о полных затратах и прибыли на единицу изделия, можно принять неправильное решение, отказаться от изделий, которые якобы убыточные, а на самом деле приносят прибыль организации. Использование маржинального дохода для оценки уровня рентабельности продукции позволяет избежать принятия неправильных решений.

Кроме того, деление затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для анализа хозяйственной деятельности организации при её закрытии или объявлении банкротом в случае убыточной деятельности.

Главное преимущество учета затрат состоит в разделении затрат на переменные и постоянные. Это позволяет решать следующие важнейшие задачи управления затратами:

- определение минимальной цены продукции;
- сравнительный анализ рентабельности различных видов продукции;
- оптимизация производственной программы;
- выбор между собственным производством и закупкой на стороне;
- выбор наиболее экономичной технологии производства;
- выбор между собственным производством и закупкой на стороне;
- оптимизация производственной программы;
- определение точки безубыточности и запаса прочности организации.

Система «директ-костинг» имеет в своей основе исчисление сокращенной (усеченной) себестоимости. Исторически маржинальный подход стал использоваться в западных странах тогда, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития и на ее смену пришла модель интенсивного развития. Ее создал в 1936 г. американский экономист Джонатан Гаррисон.

В настоящее время эта система распространена во всех экономически развитых странах, называясь: в Германии и Австрии – «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия»; в Великобритании – «учет маржинальных затрат»; во Франции – «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».

На первых этапах применения этой системы в себестоимость продукции включались лишь прямые затраты, а все косвенные списывались на финансовые результаты. Позднее себестоимость стала рассчитываться по переменным прямым и переменным накладным (косвенным) затратам.

Современный «директ-костинг» имеет 2 варианта:

1) простой директ-костинг (в калькулировании используются данные только о переменных затратах);

2) развитой директ-костинг (в себестоимость включаются все переменные затраты и прямые постоянные).

Основа системы директ-костинг состоит в подразделении затрат на переменные и постоянные в зависимости от изменений объема производства и учет затрат только по переменным статьям. Разница между выручкой и переменными затратами составляет маржинальный доход.

7.2 Понятие маржинального дохода

При описании системы «директ-костинг» в литературе по бухгалтерскому учету часто используется термин «маржинальный метод бухгалтерского учета» или «маржинальный метод учета». Это связано с тем, что основным показателем при использовании системы «директ-костинг» является маржинальный доход. Именно с помощью этого показателя:

- определяется порог рентабельности производства;
 - устанавливается цена безубыточной реализации продукции;
 - строится ассортиментная политика организации;
- и т.д.

То есть маржинальный доход становится базой оперативного управления ценами и ценообразованием, ассортиментом выпускаемой продукции.

Маржинальный доход (маржинальная прибыль, валовая маржа, вклад на покрытие) определяется вычитанием из чистой выручки (выручки без НДС, акцизов и др. платежей) переменных затрат. Маржинальный доход представляет собой вклад в бизнес, который фирма должна заработать (изъять из выручки) для покрытия своих постоянных затрат и получения прибыли.

То есть маржинальный доход рассматривается, прежде всего, как вклад в покрытие постоянных затрат. И только тогда, когда постоянные затраты покрыты (т.е. достигнута точка безубыточности), начинает осуществляться вклад в прибыль.

Развитие системы «директ-костинг» привело к тому, что на сегодняшний день теория и практика управленческого учета рассматривает ее различные модификации, и, как следствие, эволюционирует и показатель маржинального дохода.

Прежде всего, в большинстве случаев, как уже отмечалось, рассматриваются два варианта организации учета затрат по методу «директ-костинг»:

- 1) простой директ-костинг (себестоимость калькулируется только по переменным затратам);
- 2) развитой директ-костинг (себестоимость калькулируется по переменным и прямым постоянным затратам).

Иногда система «директ-костинг» рассматривается в трех вариантах:

- 1) калькулирование по прямым затратам;
- 2) калькулирование по переменным (в т. ч. и прямым, и косвенным);

3) все переменные + часть постоянных.

Однако во всех вариантах калькулируется не полная, а частичная себестоимость.

В зависимости от системы учета затрат порядок расчета маржинального дохода (МД) может меняться, но это всегда (7.1):

$$\text{МД} = \text{В} - \text{З}_{\text{пер}} \quad (7.1)$$

Изучение литературных источников показывает, что в последнее время в отдельных российских организациях находит применение поэтапная калькуляция вклада на покрытие.

Она основывается на том, что все постоянные издержки подразделяются на:

- постоянные издержки на каждый вид продукции;
- постоянные издержки на каждую ассортиментную группу продукции;
- постоянные издержки, связанные с организационной структурой производства, т.е. цеховые постоянные издержки;
- общие (общедифференцированные, общехозяйственные) постоянные издержки.

В таком варианте происходит расчет целой серии покрытий или маржинальных доходов, при этом на каждом этапе подключается все больше затрат (7.2)-(7.5):

$$\text{МД}_1 = \text{В} - \text{З}_{\text{пер}} \quad (7.2)$$

$$\text{МД}_2 = \text{МД}_1 - \text{З}_{\text{пост.произв.}} \quad (7.3)$$

$$\text{МД}_3 = \text{МД}_2 - \text{З}_{\text{пост.ассорт}} \quad (7.4)$$

$$\text{МД}_4 = \text{МД}_3 - \text{З}_{\text{пост.ц.с.}} \quad (7.5)$$

где $\text{З}_{\text{пост.произв.}}$ – постоянные затраты, связанные с производством продукции, руб.;

$\text{З}_{\text{пост.ассорт}}$ – постоянные затраты, связанные с данной ассортиментной группой продукции, руб.;

$\text{З}_{\text{пост.ц.с.}}$ – постоянные затраты, связанные с цеховой структурой, руб.

Такое многоступенчатое калькулирование позволяет выявить и конкретизировать по уровням управления (изделие, ассортиментная группа, цех, организация в целом) причины изменения финансовых результатов деятельности организации, в том числе причины убытков.

7.3 Организация учета затрат и формирование финансового результата при маржинальном подходе и при учете полных затрат

Использование маржинального метода учета затрат влияет не только на величину себестоимости продукции (на ее калькулируемую часть), но и на форму отчета о прибылях и убытках.

Согласно постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 организации на сегодняшний день при калькулировании полной себестоимости продукции могут затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», полностью списывать на счета учёта производственных затрат, а могут условно-постоянные общепроизводственные затраты, учтённые на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Общепроизводственные постоянные затраты» сразу списывать в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Так, в первом случае, схема учетных записей при калькулировании полной себестоимости имеет вид (рисунок 7.1):

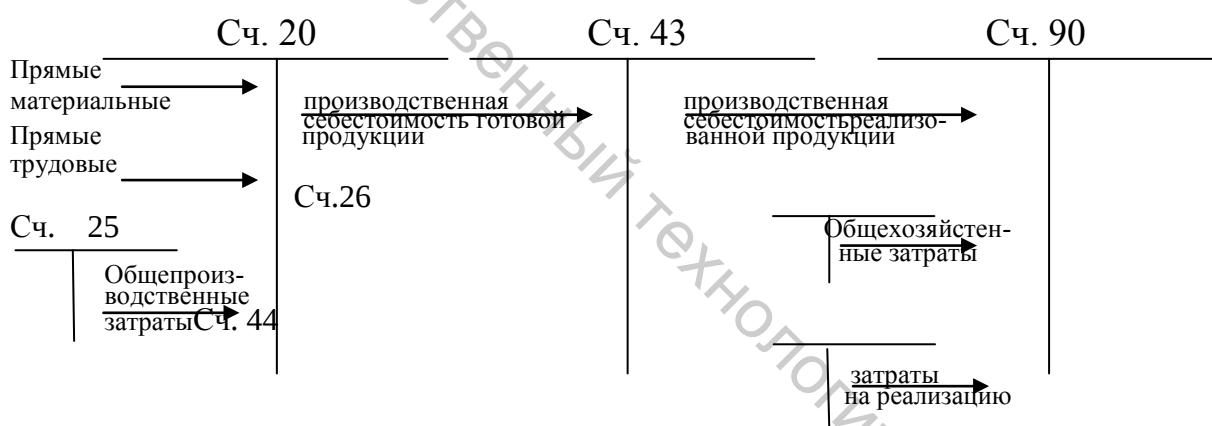


Рисунок 7.1 – Схема учетных записей при калькулировании полной себестоимости без деления счёта 25 «Общепроизводственные затраты» на переменную и постоянную составляющие

При данной схеме учёта прибыль от реализации определяется как разность между выручкой с одной стороны и производственной себестоимостью реализованной продукции, общехозяйственными затратами, затратами на реализацию – с другой стороны (7.6):

$$\Pi = V - C_{\text{произв}} - \text{ОХЗ} - Z_{\text{реал}}, \quad (7.6)$$

где $C_{\text{произв}}$ – производственная себестоимость реализованной продукции, руб.;
 ОХЗ – общехозяйственные затраты, руб.;
 $Z_{\text{реал}}$ – затраты на реализацию, руб.

При этом вводится понятие валовой прибыли ($\Pi_{\text{вал}}$) как разности между выручкой и производственной себестоимостью (7.7):

$$\Pi_{\text{вал}} = V - C_{\text{произв}} \quad (7.7)$$

Данная категория используется при составлении отчёта о прибылях и убытках для расчёта прибыли (убытка) от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Если же организация выделяет в рамках счёта 25 «Общепроизводственные затраты» постоянную и переменную составляющие, то схема учёта выглядит следующим образом (рисунок 7.2):

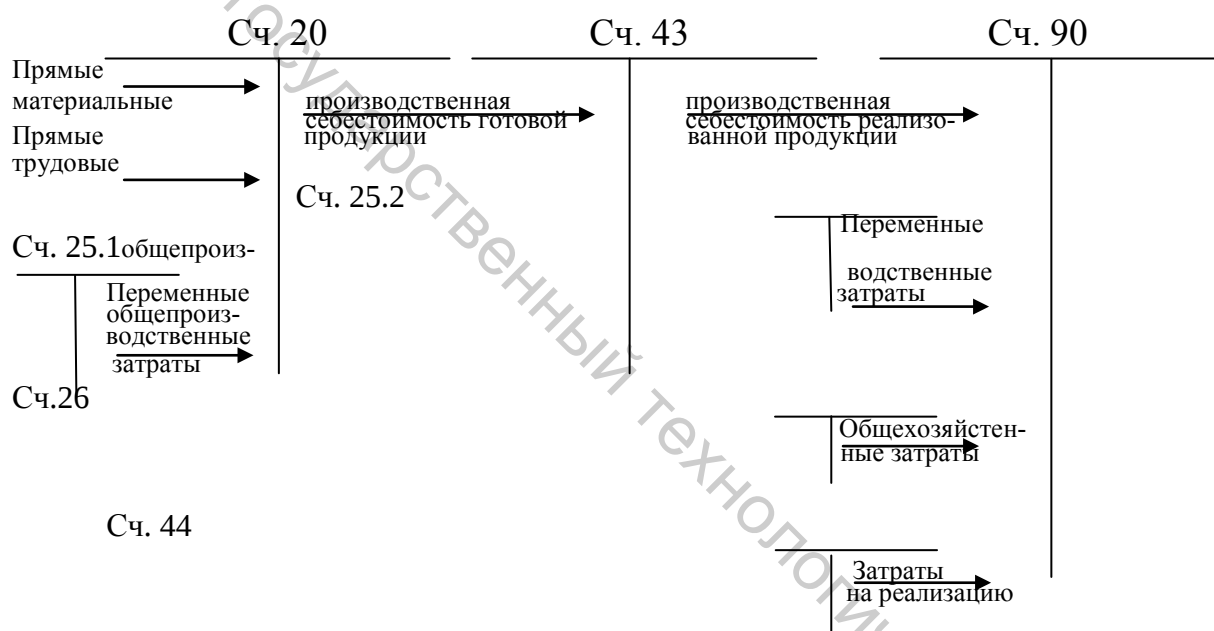


Рисунок 7.2 – Схема учетных записей при калькулировании полной себестоимости с учётом деления счёта 25 «Общепроизводственные затраты» на переменную и постоянную составляющие

В данном случае прибыль от реализации определяется как (7.8):

$$\Pi = V - C_{\text{произв}} - \text{ОПЗ}_{\text{пост}} - \text{ОХЗ} - Z_{\text{реал}} \quad (7.8)$$

Если же организация использует метод калькулирования себестоимости продукции только по переменным статьям затрат, то схема учета записей будет иная (рисунок 7.3).

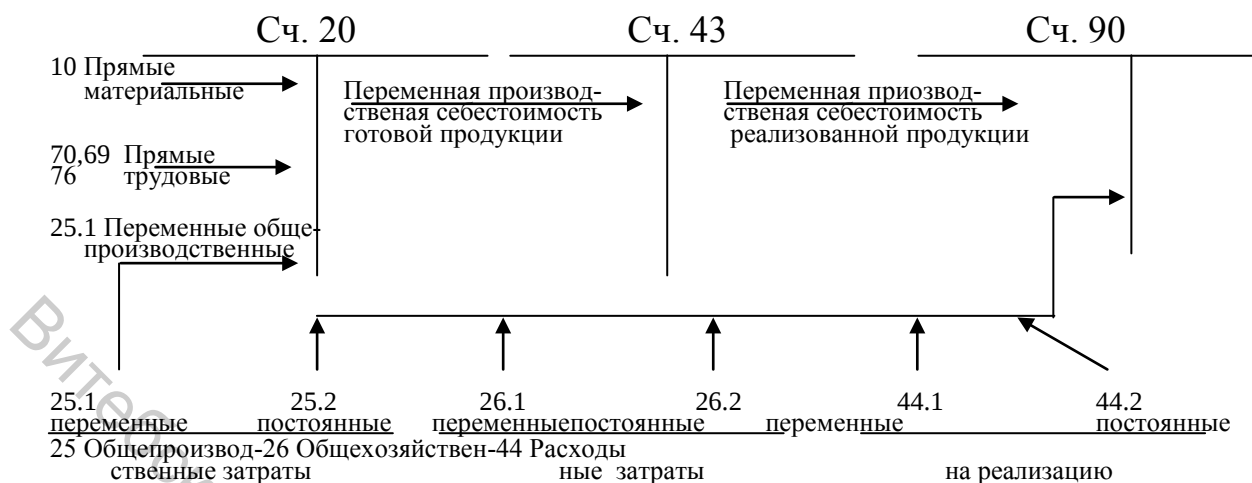


Рисунок 7.3 – Схема учетных записей при калькулировании себестоимости продукции только по переменным статьям затрат

При такой схеме организации учета финансовый результат определяют следующим образом (7.9), (7.10):

$$МД = В - C_{\text{произв пер.}} - ОХЗ_{\text{пер}} - З_{\text{реал пер}}, \quad (7.9)$$

$$П = МД - ОПЗ_{\text{пост}} - З_{\text{реал пост}}. \quad (7.10)$$

Сравнительный анализ формирования прибыли от основной деятельности (от реализации продукции) на основе двух концепций – на основе маржинального дохода и учета полных затрат – представим в виде следующей схемы (рисунок 7.4).

Метод учета полных затрат

Приходящиеся на объем реализованной продукции	–	Выручка от реализации
- Прямые трудовые затраты - Прямые материальные затраты - Общепроизводственные затраты	=	
		Валовая прибыль
Всё	–	
- Общехозяйственные затраты (УР) - Расходы на реализацию	=	Прибыль

Метод учета переменных затрат

Приходящиеся на объем реализованной продукции	–	Выручка от реализации
- Прямые трудовые затраты - Прямые материальные затраты - Переменные общепроизводственные затраты	=	
		Маржинальный доход
Всё	–	
- Переменные общехозяйственные затраты - Переменные расходы на реализацию	=	
		Прибыль
Всё	–	
- Постоянные общепроизводственные затраты - Постоянные общехозяйственные затраты - Постоянные расходы на реализацию	=	
		Прибыль

Рисунок 7.4 – Формирование прибыли при методе учета полных затрат и при методе учета переменных затрат (директ-костинг)

8 ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЁТЕ

8.1 Понятие, функции, виды цен

8.2 Основные методы установления цены на продукцию, используемые в управленческом учете

8.3 Трансфертная цена: её виды и принципы формирования

8.3.1 Понятие трансфертного ценообразования. Его цели и задачи

8.3.2 Ценообразование на основе рыночных цен

8.3.3 Ценообразование на основе затрат

8.3.4 Ценообразование на основе переговоров. Двойное ценообразование

8.1 Понятие, функции, виды цен

Цена является характеристикой товара на рынке, она отражает денежное выражение стоимости товара.

Основные функции: учетная (измерительная), стимулирующая, сбалансированности между спросом и предложением, рациональности размещения производства, соизмерительная.

Учетная функция отражает величину совокупных издержек производства и обращения, т.е. отражает затраты труда, сырья, материалов, комплектующих изделий на изготовление товара, на сбыт продукции, а также размер прибыли.

Стимулирующая функция, когда цены стимулируют производителя через величину заключенной в ней прибыли. Они могут способствовать или препятствовать увеличению выпуска и потребления того или иного товара.

Функция сбалансирования спроса и предложения, когда через цену осуществляется связь производства и потребления. При появлении диспропорции, несоответствия между спросом и предложением происходит изменение цены и количества продукции.

Функция цены как критерия рационального размещения производства, когда с помощью механизма цен осуществляется перелив капиталов из одного сектора экономики в другой в целях получения более высокой прибыли на единицу вложенных средств в производство.

Соизмерительная функция, когда цена отражает полезность конкретного товара для покупателя. По соотношению цен можно судить о полезности различных товаров.

Существует большое количество признаков, по которым осуществляется классификация цен, основными из них являются:

- | | |
|-------------------------------------|--|
| 1. По сферам товарного обслуживания | <ul style="list-style-type: none">• закупочные• оптовые• отпускные• розничные |
| 2. По формам продаж | <ul style="list-style-type: none">• контрактные (договорные)• биржевые котировки |

- цены ярмарок и выставок
 - аукционные
 - цена предложения
 - цена спроса
 - цена реализации
 - фиксированные
 - регулируемые
 - нерегулируемые или свободные
 - твердые (постоянные)
 - подвижные
 - скользящие
 - сезонные
 - постоянные
 - ступенчатые
3. По стадиям продаж
4. По степени регулирования
5. По степени устойчивости во времени
6. В зависимости от фактора времени

Факторы, влияющие на цену продукции, представлены в таблице 8.1.

Таблица 8.1 – Факторы, влияющие на цену продукции

Фактор	Содержание фактора
1	2
Фактор ценности	Каждый товар удовлетворяет в той или иной степени потребности определенных покупателей. Чем больше товар полезен для потребителя, тем большую ценность имеет продукция
Фактор затрат	Основными составляющими цены являются затраты и прибыль. На основе учета затрат и приемлемой нормы прибыли устанавливают цену продукции. Однако если не учитывать другие факторы, перечисленные в первой графе, то нет гарантий того, что организация сможет получить запланированную прибыль, так как рынок данного продукта может оценить продукт ниже, чем стоимость производства и сбыта продукции
Фактор конкуренции	Конкуренция оказывает существенное влияние на цену продукции. Если цены на продукцию высокие и она пользуется спросом, то производство такой продукции привлечет внимание конкурентов. Если производство продукции затратно, а доходность от нее незначительная, то производство такой продукции для конкурентов будет невыгодным
Фактор стимулирования	Цена продукции существенно зависит от качества мероприятий по стимулированию рынка. Чем больше потребитель знает о продукции, тем больше у организации возможностей по реализации продукции. Средства, израсходованные на стимулирование продаж, в дальнейшем входят в полную себестоимость продукции

Продолжение таблицы 8.1

1	2
Фактор распределения	Распределение — один из важнейших факторов маркетинговой службы организации. Цена продукции существенно зависит от своевременности поставки, от существующей системы хранения и сбыта и т.п. Расходы, связанные с распределением товаров, входят в цену. Поэтому чем больше посредников между организацией и потребителем, тем больше цена реализации, тем меньше возможностей у организации осуществлять контроль за ценой товара
Общественное мнение	Приобретая товар, потребитель руководствуется своими представлениями о нем, уровнем платежеспособности. Если потребитель знает о товаре организации и он по своим качествам превосходит существующие аналоги, то цена реализации может быть увеличена. А если потребителям неизвестна информация о товаре, то на рекламу этой продукции необходимы дополнительные затраты, которые увеличивают цену товара
Фактор обслуживания	Расходы по обслуживанию (на доставку, установку, послепродажное обслуживание, обучение персонала и т.п.) входят в цену товара. Чем больше функций обслуживания, предлагаемых организациям, тем больше будет расходов, которые увеличивают цену товара

8.2 Основные методы установления цены на продукцию, используемые в управленческом учете

Ценообразование – процесс образования и формирования цен на товары и услуги, характеризуемый, прежде всего, методами, способами установления цен.

Различают две основные системы ценообразования: рыночное ценообразование на основе взаимодействия спроса и предложения и централизованное государственное ценообразование на основе назначения цен государственными органами.

В экономической литературе описано достаточно большое количество методов ценообразования, применяющихся на практике. Все они могут быть разделены на три основные группы в зависимости от того, на что в большей степени ориентируется производитель или продавец при выборе того или иного метода. Если ориентация идет на издержки производства, то используются **затратные методы**. Причем затратные методы характерны как для рыночной, так и для государственной системы ценообразования. Однако для рыночной

системы все же больше характерны **рыночные методы** ценообразования, ориентирующиеся на конъюнктуру рынка. И, наконец, существуют **параметрические методы** ценообразования, ориентированные на нормативы затрат для технико-экономического параметра продукции, которые применимы для обеих систем ценообразования (рисунок 8.1).

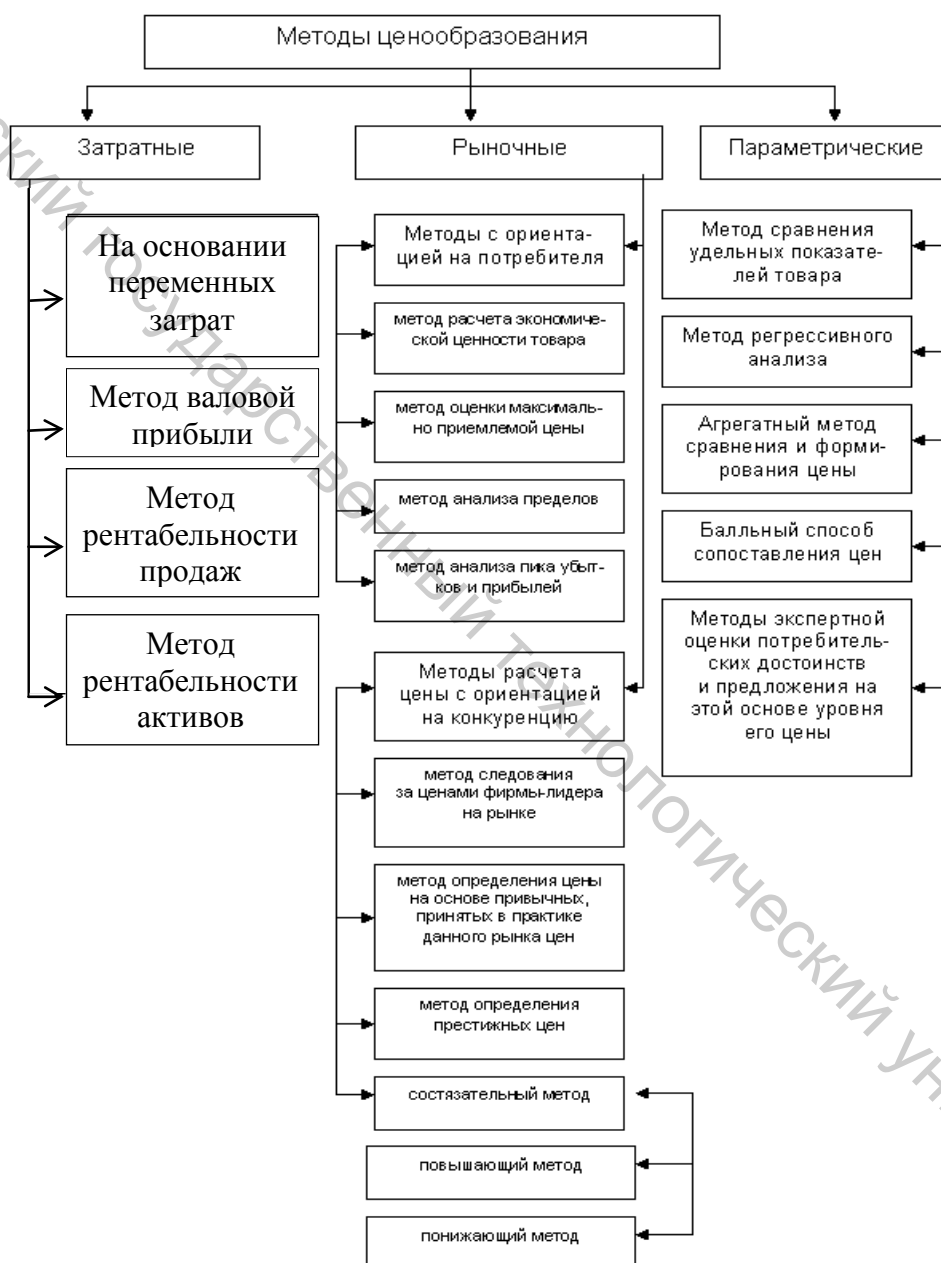


Рисунок 8.1 – Классификация методов ценообразования

Рассмотрим подробнее затратные методы ценообразования, как основу другим методам, которые предполагают расчет цены продажи продукции путем прибавления к издержкам производства некой определенной величины. Наиболее распространенными из них являются:

1) метод ценообразования на основе переменных затрат.

Сущность данного метода заключается в расчете некоторой процентной наценки к переменным затратам для каждого вида продукции. Для расчета используются следующие формулы (8.1), (8.2):

$$\% \text{Нац} = \frac{\text{П} + \text{ОПЗ}_{\text{пост}} + \text{ОХЗ} + \text{З}_{\text{ком}}}{\text{З}_{\text{произв пер}} (\text{на весь объем})} \times 100 (\%), \quad (8.1)$$

$$\text{Ц} = \text{З}_{\text{произв пер}} (\text{на ед}) \times \left(\frac{100 + \% \text{Нац}}{100} \right), \quad (8.2)$$

где $\% \text{Нац}$ – процент наценки, %;

П – планируемая сумма прибыли (на весь объем продаж), руб.;

$\text{ОПЗ}_{\text{пост}}$ – постоянная часть общепроизводственных затрат (на весь объем продаж), руб.;

ОХЗ – общехозяйственные затраты, (на весь объем продаж), руб.;

$\text{З}_{\text{ком}}$ – сумма коммерческих затрат, (на весь объем продаж), руб.;

$\text{З}_{\text{произв пер}}$ – переменные производственные затраты, руб.

Метод переменных затрат целесообразно использовать при соблюдении двух условий:

- стоимость активов, вовлеченных в производство каждого вида продукции в компании, должна быть одинакова;
- отношение переменных затрат к остальным производственным расходам должно быть одинаково для всех видов продукции.

2) метод валовой прибыли.

В качестве расчетной базы в этом случае используется валовая прибыль, которая определяется как разница между выручкой от реализации продукции и себестоимостью продаж. Цена, устанавливаемая по этому методу, должна обеспечить получение желаемой прибыли и покрыть все затраты, которые не были учтены при расчете валовой прибыли. Расчет выполняется следующим образом (8.3), (8.4):

$$\% \text{Нац} = \frac{\text{П} + \text{ОХЗ} + \text{З}_{\text{ком}}}{\text{З}_{\text{произв}} (\text{на весь объем})} \times 100 (\%), \quad (8.3)$$

$$\text{Ц} = \text{З}_{\text{произв общ}} (\text{на ед}) \times \left(\frac{100 + \% \text{Нац}}{100} \right). \quad (8.4)$$

Данный метод наиболее применим на практике, поскольку информацию о производственных затратах, операционных расходах на единицу можно получить из учетных данных, нет необходимости деления затрат на постоянные и переменные.

3) метод рентабельности продаж.

В нём процентная надбавка включает в себя только планируемую величину прибыли (8.5), (8.6). Чтобы данный метод был эффективным, все затраты должны быть распределены по единицам продукции.

$$\% \text{Нац} = \frac{\Pi}{\text{Зобщ}_{(\text{на весь объём})}} \times 100 (\%) , \quad (8.5)$$

$$\text{Ц} = \text{Зобщ}_{(\text{на ед})} \times \left(\frac{100 + \% \text{Нац}}{100} \right) . \quad (8.6)$$

При расчете цены данным методом наибольшую трудность представляет разделение коммерческих и общехозяйственных расходов между конкретными видами продукции. Неточности в распределении указанных расходов могут привести к ошибкам в ценообразовании.

Также необходимо иметь в виду, что полученные результаты можно использовать лишь в качестве отправной точки, поскольку рассмотренный метод не учитывает внешние факторы, такие как положение организации на рынке, уровень конкуренции и др.

4) метод рентабельности активов.

Установление цены на основе рентабельности активов должно обеспечить организации определенный уровень их рентабельности. Цена в этом случае устанавливается следующим образом (8.7):

$$\text{Ц} = \text{Зобщ}_{(\text{на ед})} + \frac{R_a (\%) \times A_{\text{ср}}}{V_{\text{реал}} \times 100} , \quad (8.7)$$

где R_a – рентабельность активов, %;

A – среднегодовая стоимость активов организации, руб.

При ценообразовании указанным методом основной проблемой является правильное определение стоимости используемого в производственном процессе имущества. В противном случае этот метод может дать неверный результат.

8.3 Трансфертная цена: её виды и принципы формирования

8.3.1 Понятие трансфертного ценообразования. Его цели и задачи

Под **трансфертным ценообразованием** понимают процесс установления трансфертной цены, которая всегда привязана к конкретному товару (услуге) и субъекту, который этот товар (услугу) продает/покупает. Практически в любой организации существует обмен полуфабрикатами (услугами) между отдельными подразделениями. Трансфертное ценообразование как система представляет собой совокупность элементов (центров ответственности) и связей между ними (трансфертная цена).

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

Проблема заключается в установлении «справедливой» цены, по которой будет составляться отчётность, чтобы результаты деятельности были правильно измерены и оценены.

При этом можно выделить 2 аспекта:

- если продукция подразделения потребляется полностью внутри организации, трансфертная цена играет чисто учётную роль;
- если продукция может выходить на внешних покупателей, т.е. подразделения имеют свободу покупать и продавать на внешнем рынке (когда существуют незагруженные мощности) трансфертная цена выражает отношения подразделений не только между собой, но и с организациям в целом. (Покупать у своего подразделения или у внешних поставщиков?)

В идеале трансфертная цена должна содержать в себе информацию, которая заставляла бы менеджеров центров ответственности принимать оптимальные для всего организации решения. Т.е. свобода рыночных операций должна представляться подразделениям в рамках соблюдения определённых условий: максимальный маржинальный доход организации при всех возможных комбинациях внутренних и внешних продаж промежуточных продуктов. Т.е. рыночные продажи подразделений должны принести максимум выгод и минимум потерь (упущенных) организации в целом.

Специалисты в данной области определили следующие **цели трансфертного ценообразования**:

— система трансфертного ценообразования должна мотивировать менеджеров подразделений к принятию эффективных решений и предоставлять информацию для их обоснованности. Это возможно тогда и только тогда, когда менеджеры, стремясь увеличить прибыль своего подразделения, также увеличивают и прибыль всей компании;

— решения о величине трансфертных цен должны отражаться на прибыльности подразделений и представлять собой обоснованный критерий измерения деятельности подразделения, ибо при передаче товаров или оказании услуг доходы одного подразделения превращаются в расходы другого;

— система трансфертного ценообразования не должна нарушать автономию подразделений. Недопустимо наделять менеджеров дополнительной ответственностью и в то же время централизованно назначать внутренние цены.

Выбор метода исчисления трансфертных цен зависит от **3 основных факторов**:

1. Типа ценообразования;

2. Состояния рынка промежуточных продуктов, аналогичных тем, на которые устанавливается трансфертная цена;
3. Степени децентрализации внутрифирменного управления (покупать и продавать: внутри и на стороне).

8.3.2 Ценообразование на основе рыночных цен

Рыночные трансфертные цены имеют широкое распространение и обычно приводят к оптимальным решениям, способствующим достижению общефирменных целей.

Использование рыночных цен в качестве трансфертных цен хорошо подходит к концепции центров прибыли и даёт возможность оценки деятельности центров ответственности по финансовым результатам.

Однако применение рыночных трансфертных цен ограничено рядом **условий**:

- наличием разработанного рынка промежуточных продуктов и услуг, аналогичных продуктам и услугам центров ответственности;
- существованием устойчивых цен;
- высокой степенью децентрализации, когда подразделения свободны продавать или покупать у себя или на стороне.

Существуют следующие **принципы рыночного трансфертного ценообразования**:

- 1) покупающее подразделение покупает у себя до тех пор, пока продающее соблюдает внешние рыночные цены и желает продавать у себя;
- 2) покупающее подразделение может покупать на стороне, если продающее не соблюдает внешние «справедливые» цены;
- 3) продающее подразделение имеет свободу в продажах на сторону;
- 4) для решения конфликтов по поводу трансфертного ценообразования должен быть создан беспристрастный совет или комиссия.

Преимущество метода состоит в:

- 1) объективном характере рыночных цен, в связи с чем установленные трансфертные цены не будут зависеть от взаимоотношений и квалификации менеджеров покупающих и продающих центров ответственности;
- 2) регулирующая функция трансфертной цены. В случае неэффективной деятельности передающего центра, следствием чего будет повышение цены, головная организация незамедлительно получит сигнал об этом.

Отрицательными сторонами метода являются:

- отсутствие защиты центров ответственности от колебаний рыночных цен;
- сложность расчета трансфертной цены (необходимо учесть большое количество факторов).

Трансфертная цена устанавливается ниже рыночной, когда руководство хочет стимулировать потребление той или иной услуги внутри компании.

Трансфертная цена устанавливается выше рыночной, если подразделение обеспечивает лучший сервис, например, гарантирует оперативное предоставление услуг, которое невозможно получить на рынке в связи с административными барьерами. Такая схема иногда применяется для оценки работы службы персонала или же транспортных подразделений.

Необходимо учесть, что рыночный подход подразумевает постоянное отслеживание текущей ситуации на рынке товаров и услуг для точного отражения экономического вклада подразделения в прибыль компании. При этом рентабельность подразделений можно сопоставлять с рентабельностью аналогичных компаний, работающих на рынке.

8.3.3 Ценообразование на основе затрат

Ценообразование на основе затрат используется, когда рынок для промежуточного продукта либо не существует, либо является несовершенным, а продающее подразделение располагает свободными производственными мощностями.

Во всех методах, основанных на затратах, должны использоваться показатели нормативных (плановых), а не фактических издержек, чтобы покупающее подразделение не платило за неэффективную работу продающего подразделения.

А.Ценообразование на основе маржинальных затрат

Под маржинальными затратами понимаются, как правило, краткосрочные переменные затраты. Ценообразование на основе маржинальных затрат позволяет, согласно экономической теории, максимизировать прибыль организации в целом. Однако при этом подразделение, поставляющее продукцию по маржинальным затратам, работает с отрицательным финансовым результатом, равным постоянным расходам. Это негативно сказывается на мотивации сотрудников сегмента бизнеса. Поэтому на практике этот способ применяется крайне редко.

Б.Ценообразование на основе полных затрат

Ценообразование на основе полных затрат используется в тех же случаях, что и предыдущий метод, за тем лишь исключением, что в цену включается надбавка, компенсирующая постоянные расходы. Надбавка на покрытие постоянных затрат зависит от объема реализуемой продукции. Рассмотрим это на примере продающего подразделения (таблица 8.2).

Как видно из таблицы, при объеме реализации в 150 единиц трансфертная цена на основе полных затрат будет меньше, чем при объеме реализации 100 единиц. Таким образом, прежде чем устанавливать трансфертную цену на плановый период, необходимо определить плановый объем поставляемой продукции между подразделениями.

Если фактически объем будет отличаться от планового, то продающее подразделение получит прибыль или понесет убытки по итогам периода.

Таблица 8.2 – Зависимость надбавки на покрытие постоянных затрат от объема реализуемой продукции

Показатель	Объем реализации =100 единиц	Объем реализации = 150 единиц
Переменные затраты	150 руб./ед.	150 руб./ед.
Объем реализации	100 ед.	150 ед.
Постоянные затраты	3000 руб.	3000 руб.
Полные затраты	$150 \times 100 + 3000 = 18000$ руб.	$150 \times 150 + 3000 = 25500$ руб.
Трансфертная цена на основе полных затрат	$18000 / 100 = 180$ руб./ед.	$25500 / 150 = 170$ руб./ед.
Надбавка по сравнению с маржинальным ценообразованием	$(180 - 150) / 150 = 20\%$	$(170 - 150) / 150 = 13\%$

Предположим, что в примере фактический объем поставок составил 130 единиц, а по плану он должен был равняться 100 единицам. Тогда реализация составит $130 \times 180 = 23400$ руб., расходы 18000 руб. и прибыль $23400 - 18000 = 5400$ руб. Если фактический объем производства окажется меньше запланированного, тогда продающее подразделение покажет убыток по итогам работы за период.

В. Ценообразование на основе подхода «затрат плюс»

Данный метод используется в тех же случаях, что и ценообразование на основе полных затрат с той разницей, что в цену закладывается надбавка на прибыль, т. е. подразделение работает с заранее определенной рентабельностью. Базой для начисления надбавки могут служить переменные затраты или полные затраты. В первом случае надбавка покрывает постоянные затраты и прибыль, во втором — только прибыль. На практике определение величины надбавки всегда вызывает много споров. Наилучшим решением представляется установление надбавки, равной среднеотраслевой рентабельности, при условии, что последняя может быть обоснованно рассчитана. В этом методе не снимается проблема отклонения объема производства от запланированного, описанная в предыдущем методе.

Г. Ценообразование на основе маржинальных затрат плюс постоянная фиксированная надбавка

Данный метод предполагает передачу продукции покупателю подразделению по маржинальным затратам и выплату последним продающему подразделению фиксированной надбавки. Рассмотрим на примере.

Подразделение А поставляет продукцию подразделению Б. Переменные затраты подразделения А составляют 40 руб. за единицу. Постоянные затраты — 5 тыс. руб./мес. Плановая прибыль равна 10 тыс. руб. Плановый объем поставок составляет 1000 единиц. Тогда подразделение Б должно заплатить подразделению А 55 тыс. руб. ($40 \times 1000 + 5000 + 10000$), что эквивалентно 55 руб. за единицу. Предположим, фактический объем потребления продукции подразделением Б составил только 800 единиц. Тогда сумма платежей будет равна 47 тыс. руб. ($40 \times 800 + 5000 + 1000$), что эквивалентно 58,75 руб. за единицу. Таким образом, подразделение Б заплатит большую стоимость в

расчете на единицу продукции. Это своего рода плата за недоиспользование производственных мощностей подразделения А.

Ценообразование на основе маржинальных затрат плюс постоянная фиксированная надбавка позволяет устранить проблему изменения объема производства, характерную для ценообразования на основе полных затрат и подхода «затраты плюс».

8.3.4 Ценообразование на основе переговоров. Двойное ценообразование

Трансфертные цены на основе переговоров наиболее приемлемы в ситуациях, когда существует несколько рыночных цен или реализационные расходы для внутреннего и внешнего рынков разные. Данный метод может быть использован при наличии трех условий:

- продающее подразделение имеет возможность реализовывать продукцию на сторону, а покупающее подразделение может закупать продукцию на стороне в неограниченном количестве;
- подразделения обладают одинаковой переговорной силой;
- существует разница между реализационными расходами при продаже товара на внешний рынок или внутри организации.

Первые два условия позволяют определить ориентиры для трансфертных цен, а последнее необходимо для того, чтобы подразделениям выгоднее было бы сотрудничать друг с другом, нежели с внешними контрагентами. Если хотя бы одно из условий не выполняется, может возникнуть ситуация, при которой менеджеры не договорятся о трансфертной цене. Тогда в установлении оптимальных трансфертных цен придется участвовать корпоративному центру, что нарушит автономность подразделений, которые в результате не смогут нести ответственность за чужие решения.

Двойное ценообразование. Данный метод заключается в установлении различных цен для продающего подразделения и покупающего подразделения. Например, первое может отпускать продукцию по ценам «полные затраты плюс надбавка», второе получать продукцию «по маржинальным затратам». При этом разница списывается на корпоративный центр. На практике двойное ценообразование не получило широкого распространения. Основная причина этого заключается в том, что прибыль организации в целом не равна суммарным прибылям подразделений. У последних в итоге складывается иллюзия эффективной деятельности вследствие того, что они работают в тепличных условиях, имея возможность продавать продукцию по ценам выше рыночных и закупать по ценам ниже рыночных. Длительное применение двойного ценообразования может привести к ухудшению конкурентоспособности подразделений. Кроме этого, данный метод усложняет консолидацию бухгалтерской отчетности в организации в целом, поскольку необходимо постоянно производить перерасчет внутрифирменных оборотов.

9 ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

- 9.1 Основы планирования. Виды планирования (планы, программы, бюджеты)
- 9.2 Классификация бюджетов в управленческом учёте
- 9.3 Порядок составления общего (главного) бюджета
- 9.4 Финансовый и операционный бюджеты
- 9.5 Проблемы составления бюджета продаж и бюджета денежных средств

9.1 Основы планирования. Виды планирования (планы, программы, бюджеты)

Планирование является одной из важнейших функций управления и представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.

Планы могут быть классифицированы:

- оперативные;
- административные;
- стратегические.

Оперативные планы – это тактические планы, которые прямо связаны с достижением целей организации. Их примером могут быть квартальные или годовые планы производства.

Административные планы составляются с целью создания организации, при которой могут быть достигнуты желаемые уровни выполнения. Иными словами – это тактические планы развития и поддержания организационной структуры. Это среднесрочные планы, которые ежегодно пересматриваются.

Стратегические планы – это генерального развития бизнеса и долгосрочной структуры организации. Стратегические планы также могут пересматриваться, но только в случае необходимости: изменение спроса, появление нового конкурента, появление новых технологий.

Программирование – процесс выбора программ и определения приблизительного объёма ресурсов, выделяемых на каждую программу.

Программы – это основные направления деятельности, которые организация решила осуществить для реализации своей стратегии.

Программами могут быть:

- продукты;
- производственные линии;
- НИР;
- поиски новых продуктов.

Если программное решение применяется не формально, то процесс подготовки программы включает в себя три этапа:

1. Пересмотр текущей программы.

Окружающая среда, вкусы потребителей, условия конкуренции, появление новых технологий требуют систематического пересмотра уже существующих программ. Это необходимо для того, чтобы вовремя адаптировать имеющиеся программы к новым, изменившимся условиям.

2. Рассмотрение предложений по новым программам.

Возможная угроза существующей деятельности или использование новых открывающихся возможностей требует от руководства восприимчивости к новым программам (но в рамках утверждённой стратегии). В большинстве случаев при анализе новых программ применяется метод «выгоды/затраты», хотя выгода не всегда может выражаться количественно (например, улучшается экология, растёт репутация организации и др.).

3. Координация программ при помощи системы формального программирования.

Финансовые и иные последствия пересмотренных и новых программ экстраполируются на несколько лет (3, 5 и т.д., при добыче природных ресурсов – 20 лет.)

Считается, что программы должны включать альтернативные планы, разработанные для различных вероятных условий.

Утверждённые программы являются основой для подготовки годового бюджета.

Бюджетирование (бюджетное планирование) – это распределённая система согласованного управления деятельностью подразделений организации.

Бюджетирование – один из важнейших процессов планирования и контроля в управленческом учёте. Ключевыми элементами бюджетирования является координация, адресность и оценка затрат. Основу бюджетирования составляет система бюджетов.

Что такое «бюджет»?

Существуют различные формулировки этого понятия.

- ✓ Бюджет – финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия выполняются. (Шеремет)
- ✓ Бюджет – это смета доходов и расходов. (Пашигорева)
- ✓ Бюджет – это количественное выражение плана, средство контроля за его выполнением и метод регулирования. (Карпова)

По определению Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учёту (США):

Бюджет – это «количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определённого периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и/или расходы, которые должны быть понесены в течении этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели».

Бюджеты разрабатываются как для организации в целом, так и для её подразделений.

Основные функции бюджета:

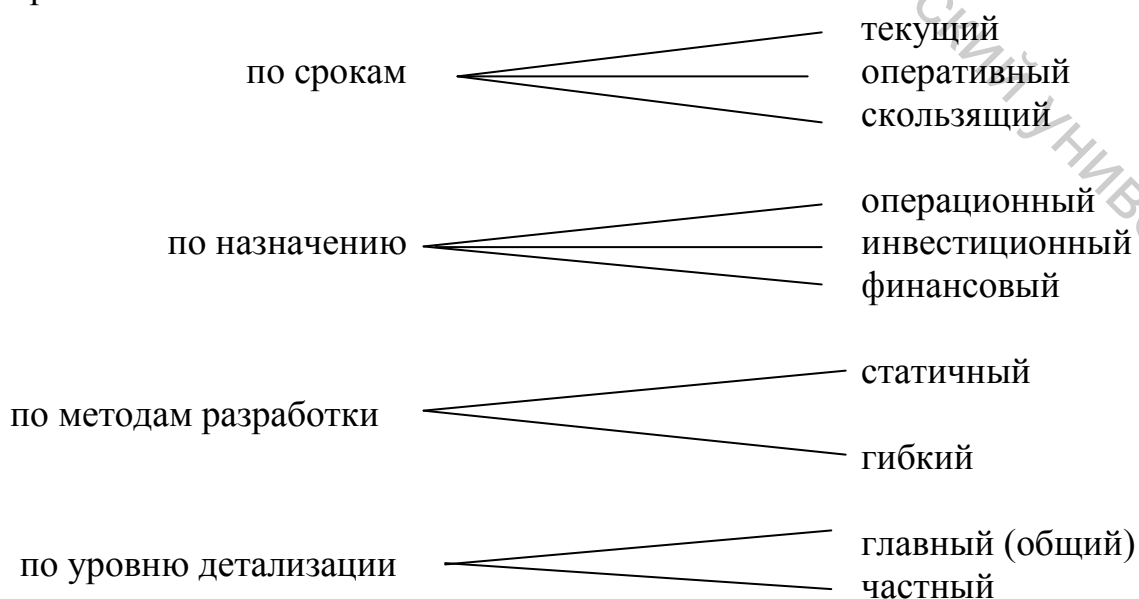
- планирование деятельности, т.е. планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;
- координация деятельности различных видов и различных подразделений (например, план производства должен быть скоординирован с планом отдела маркетинга/объём производства должен совпадать с объёмом продаж);
- стимулирование менеджеров всех рангов к достижению целей организации: каждый руководитель должен чётко знать, что ожидают от его центра ответственности (он может принимать участие и в планировании);
- контроль текущей деятельности. Бюджет – это своего рода отчёт о желаемых результатах, стандарт, образец. С ним сравниваются затем достигнутые результаты, проводят тщательный анализ отклонений.
- оценка выполнения плана центров ответственности (в зависимости от степени выполнения плана может рассчитываться премия менеджеров);
- средство обучения менеджеров: изучается в деталях деятельность своих подразделений и их взаимосвязь с другими подразделениями.

9.2 Классификация бюджетов в управленческом учёте

Бюджет может иметь бесконечное количество видов и форм. Его структура зависит от того, что является предметом составления бюджета, размера организации, финансовой структуры организации, квалификации и опыта работников.

Он может быть очень простым (например, бюджет продаж и затрат торгового ларька по продаже мороженого), а может быть очень сложным (финансовый бюджет «МакДональдс»).

В управленческом учёте принята классификация бюджетов по ряду признаков:



По срокам.

Текущий бюджет составляется на год. Он представляет собой подробный план структуры доходов и расходов по центрам ответственности. Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности (процесс разработки бюджетов идёт снизу вверх).

Оперативный бюджет может составляться на квартал, месяц. Т.е. составление бюджета – это постоянный динамичный процесс, который не завершится принятием годового бюджета. Например, может появиться новая информация, и квартальный бюджет будет пересмотрен.

Если организация не имеет возможности спрогнозировать свою деятельность на несколько периодов вперёд, то целесообразно разрабатывать скользящий бюджет. Это такой бюджет, который постоянно обновляется путем составления прогноза на предстоящий период в момент завершения предыдущего.

По назначению.

Операционные бюджеты – это бюджеты по центрам ответственности. Они являются основой для разработки финансовых бюджетов. Главное назначение бюджета - разработка плана прибылей и убытков.

Финансовые бюджеты – это прогнозные финансовые документы. Они показывают, какой станет финансовая отчётность при условии выполнения бюджетов операционной деятельности организации и удовлетворения потребностей в финансировании.

Прогнозные финансовые документы:

- отчёт о прибылях и убытках;
- баланс;
- бюджет денежных средств.

Инвестиционный бюджет является планом капитальных затрат и долгосрочных финансовых вложений организации на бюджетный период.

По методам разработки.

Статичный (жёсткий) бюджет рассчитан на вполне определённый, конкретный уровень деловой активности (например, 20 000 единиц).

Гибкий бюджет – бюджет, который составляется для определённого диапазона деловой активности, т.е. включает несколько вариантов объёма производства (или реализации) (например, 20 000 единиц $\pm 10\%$).

Гибкий бюджет – это связывающее звено между плановым бюджетом и достигнутыми фактическими результатами. Он составляется после анализа влияния изменения объёма реализации на каждый вид затрат. В нём учитывается изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, поэтому гибкий бюджет представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. В этом бюджете переменные затраты организации (подразделения) рассчитываются исходя из норм в расчете на единицу

продукции и уровня реализации. Постоянные затраты не зависят от деловой активности организации, поэтому их сумма остается неизменной как для статического, так и для гибкого бюджета.

Гибкий бюджет включает доходы и затраты, скорректированные с учетом фактического объема реализации.

По уровню детализации.

Главный бюджет – это скоординированный по всем подразделениям или функциям план работы организации в целом.

Частный бюджет – план или смета подразделения (центра ответственности). Сумма частных бюджетов равна главному.

9.3 Порядок составления общего (главного) бюджета

Процесс составления общего (главного) бюджета в большинстве своём (по мнению авторов) совпадает с известным по прежним временам процессом составления техпромфинплана. Однако бюджет не имеет стандартизированной формы, его структура зависит от объекта планирования, размера организации, степени квалификации разработчиков.

В качестве основных этапов составления главного бюджета могут быть выделены следующие:

- 1) рассмотрение текущей программы, которая включает общие планы, направления и политику, предложения и ограничения;
- 2) составление бюджета продаж;
- 3) составление других бюджетов (их составляют менеджеры центров ответственности при поддержке бюджетного отдела организации);
- 4) согласование основного бюджета между менеджерами центров ответственности и руководителями организации (как следствие, возникают обязательства между ними);
- 5) координация и корректировка бюджетов по мере продвижения их снизу вверх по системе управления организацией;
- 6) утверждение высшим руководством основного бюджета;
- 7) рассылка утверждённого бюджета по центрам ответственности на нижние уровни управления.

Набор элементов главного бюджета может быть различным. Он во многом определяется видами деятельности организации. В общем виде бюджет организации, занятой производственной деятельностью, может быть представлен следующей схемой.

Если сравнивать несколько авторов, можно заметить, что у каждого схема выполнена несколько по-другому. Но у всех есть один подход:

- начинается процесс составления общего бюджета с составления бюджета продаж, а заканчивается составлением программных бюджетов (смет).

Таким образом, главный бюджет – это финансовое, количественно определённое выражение маркетинговых и производственных планов,

необходимых для достижения поставленных целей организации. По оценкам специалистов, фирма, не формирующая годовых бюджетов, теряет до 20 % своих доходов. При использовании бюджетирования для достижения его целей необходимо постоянно сравнивать бюджет с фактическими данными; анализировать отклонения и принимать усилия для уменьшения неблагоприятных отклонений; совершенствовать методологию планирования.

На рисунке 9.1 представлена схема составления главного бюджета.

Витебский государственный технологический университет

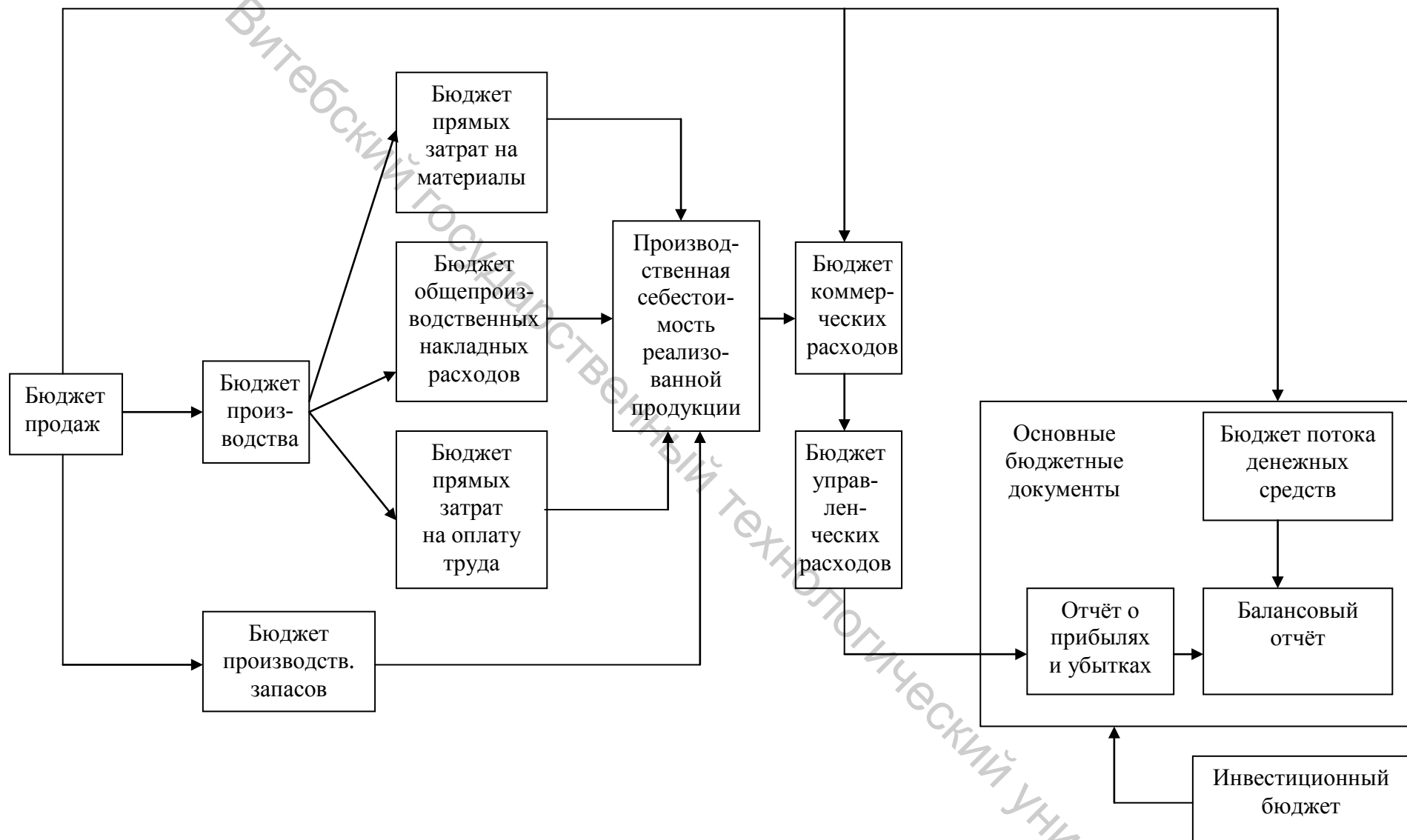


Рисунок 9.1 – Схема формирования главного бюджета организации

9.4 Финансовый и операционный бюджеты

Для формирования *операционного бюджета* необходимо использовать информацию о деятельности организации за предшествующие периоды, использовать данные балансовой отчетности периода, предшествующего прогнозируемому.

Подготовка операционного бюджета должна осуществляться в следующей последовательности:

- 1) бюджет продаж;
- 2) бюджет запасов;
- 3) бюджет производства;
- 4) бюджет прямых материальных затрат;
- 5) бюджет затрат на оплату труда;
- 6) бюджет общепроизводственных затрат;
- 7) бюджет административно-управленческих и коммерческих затрат.

Бюджет продаж

Бюджет продаж организации составляется на основе прогноза продаж, который формируется по результатам анализа и обсуждения руководством различных микро- и макроэкономических факторов, маркетинговых исследований о состоянии экономики, спроса и предложения на конкретные виды сырья и материалов, продукцию, производственных мощностей, о конкурентах, ценовой политике и т.п.

При формировании бюджета продаж организации особое внимание следует уделять динамике изменения таких показателей, как:

- 1) состояние рынка сбыта продукции в целом. Используя данные за предыдущие периоды, необходимо выявить: средний темп роста спроса на конкретную продукцию, основных конкурентов организации на данном рынке, объем их продаж и качество продукции;
- 2) зависимость продаж от общеэкономических показателей, уровня занятости, цен, уровня доходов покупателей, долгосрочности тенденций продаж и т.п.;
- 3) потенциальные возможности организации по расширению объема продаж.

Бюджет продаж — это самый первый и самый важный бюджет при составлении общего бюджета организации. Товарная структура бюджета продаж предопределяет уровень и общий характер всей деятельности организации, оказывает существенное влияние на все другие частные бюджеты.

Смета продаж должна предусматривать объем продаж в натуральном и стоимостном выражении, прогнозируемый индекс роста цен с учетом уровня инфляции.

Смета продаж должна рассматриваться совместно с прогнозом денежных поступлений от продаж, основанным на сложившихся правилах расчета с потребителями продукции и планируемых мероприятиях по улучшению сбыта

продукции. В данном прогнозе представляются значения остатков дебиторской задолженности на конец периода (с учетом безнадежных долгов и переходящих остатков предыдущего периода), сумма задолженности к погашению в текущем периоде и поступления от продаж каждого периода.

Бюджет производства

Бюджет производства разрабатывается на основе бюджета продаж и учета производственных возможностей и технологии производства. Определяет план выпуска продукции в натуральных показателях, может быть составлен и в стоимостном выражении. На основе продаж указываются объемы необходимых запасов готовой продукции на конец и начало периода, возможные потери в результате производства. Значения этих показателей определяются, как правило, в процентном отношении от объема продаж в натуральном выражении.

При составлении данного бюджета особое внимание необходимо уделить обоснованности запасов готовой продукции на конец периода. Если объем запасов готовой продукции будет недостаточным, то можно потерять в будущем потенциальных покупателей, если достаточно большой, то организация несет дополнительные издержки по хранению продукции.

Для обоснования запасов готовой продукции можно использовать метод управления запасами готовой продукции (EPR).

Бюджет прямых материальных затрат

Базой для расчета потребности в основных материалах является плановая величина валового выпуска продукции.

Бюджет прямых затрат на материалы может формироваться следующими методами:

- технологического нормирования — исходя из технологии производства учитываются удельные прямые затраты в физических единицах;
- сравнительного анализа счетов — упрощенный метод нормирования, применяется в том случае, если в организации часто меняется номенклатура производства. На основе данных за предыдущие периоды устанавливается динамика прямых затрат и валового выпуска и с учетом этого исчисляется средняя величина удельных затрат на одну условную единицу выпускаемой продукции.

Бюджет прямых затрат на материалы при использовании метода технологического нормирования составляется на основе бюджетов продаж и производства и уровня запасов материалов на начало планируемого периода.

При определении стоимости материалов необходимо учитывать индекс роста цен на основные виды сырья и материалов. В бюджете закупки/использование материалов отражаются сроки закупки и количество сырья, материалов и полуфабрикатов для выполнения плана производства.

Расчет за материалы, как правило, осуществляется организациями в кредит, поэтому бюджет прямых затрат на материалы должен предусматривать

план погашения кредиторской задолженности, который составляется на основе существующего механизма погашения задолженности перед поставщиками.

Бюджет прямых затрат на оплату труда

Он формируется на основе бюджета производства, информации о производительности труда или необходимого для выполнения единицы продукции рабочего времени в часах, почасовых ставок оплаты труда основного производственного персонала. Потребность в оборотных средствах на основную (фиксированную) заработную плату определяется как произведение средней часовой тарифной ставки и количества времени, необходимого для изготовления продукции.

Бюджет должен предусматривать уровень индексации почасовой оплаты труда.

Основная заработная плата используется для расчета дополнительной заработной платы основного производственного персонала. В данном бюджете выделяется фиксированная и сдельная оплата труда, указываются отчисления с общего фонда заработной платы в соответствии с действующим законодательством.

Если к моменту составления бюджета накопилась значительная кредиторская задолженность по выплате заработной платы, то необходимо составить график ее погашения согласно порядку погашения, принятому руководством.

Бюджет общепроизводственных затрат

Бюджет общепроизводственных затрат отражает все виды производственных затрат, отличных от прямых материальных и трудовых затрат, которые понесет организация для выполнения бюджета производства в будущем периоде.

При составлении бюджета статьи затрат разделяются на постоянные и переменные. Постоянные общепроизводственные затраты не изменяются при изменении объема производства (амортизация, налоги, заработная плата мастеров, начальников цехов, затраты на текущий ремонт цеха и т.п.). Переменные общепроизводственные затраты изменяются при изменении объема производства (заработная плата вспомогательных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, премиальный фонд, вспомогательные материалы и т.п.).

Бюджет общепроизводственных затрат организации формируется из аналогичных бюджетов подразделений, разработанных их менеджерами на основе информации за предшествующий период.

Бюджет себестоимости произведенной продукции

Бюджет себестоимости произведенной продукции формируется из бюджетов: прямых материальных затрат, прямых трудовых затрат и общепроизводственных расходов. Данные бюджета служат основой для оценки себестоимости одной единицы продукции.

Бюджет себестоимости реализованной продукции

Бюджет реализованной продукции формируется на основе формулы (9.1):

$$C/C_{\text{рп}} = \text{ГПн} + C/C_{\text{вп}} - \text{ГПк} \quad (9.1)$$

Бюджет коммерческих затрат

Бюджет коммерческих затрат отражает затраты, связанные со сбытом продукции (услуг) в будущем:

- на тару, упаковку изделий на складах готовой продукции, транспортировку и хранение продукции;
- на исследования рынка;
- на рекламу — по целенаправленному информационному воздействию на потребителей для продвижения продукции на соответствующие рынки, причем общая величина расходов на рекламу не должна превышать предельных размеров, исчисляемых по нормативам, установленным Министерством финансов РБ;
- на участие в торгах на товарных биржах и т.п.

Коммерческие затраты организации делятся на постоянные, которые не зависят от объема продаж, и переменные, динамика которых пропорциональна изменению величины продаж.

Большая часть коммерческих затрат планируется в процентном отношении к объему продаж. Исключением могут быть арендные платежи за складские помещения.

Разработку данного бюджета и контроль за его исполнением осуществляет отдел продаж.

Бюджет общих и административно-управленческих расходов

Данный бюджет включает расходы, не связанные с производственной или коммерческой деятельностью организации.

Большинство таких расходов носит постоянный характер, а некоторые из них являются переменными, зависят от объема продаж. Переменные затраты планируются, как правило, в процентном отношении от объема продаж. При планировании бюджета необходимо учитывать уровень инфляции. Данный бюджет принимается, как правило, на высшем уровне управления организации.

Разработка такого бюджета необходима для подготовки бюджета наличных средств, а также для целей контроля расходов.

Бюджет производственных запасов

Бюджет производственных запасов формируется на основе информации о нормах запаса готовой продукции, запасных частей, сырья и материалов в натуральном и стоимостном выражении исходя из данных о планируемой производственной себестоимости единицы продукции, незавершенного производства.

Запасы основных материалов в рассматриваемый период предусматриваются в процентном отношении от потребности материалов в предыдущий период. При расчете запасов основных материалов следует

учитывать источники и способы поставок сырья и вспомогательных производственных материалов. При оценке запасов необходимо учитывать влияние таких факторов, как надежность и сезонность поставок, количество поставщиков, возможности замены сырья и ожидаемое изменение цен.

Запасы готовой продукции в натуральном измерении на конец отчетного периода при составлении сметы определяются руководством организации.

Бюджет производственных запасов служит основой для прогнозов:

- отчета о прибылях и убытках — в части подготовки данных о производственной себестоимости реализованной продукции;
- в части оценки состояния нормируемых оборотных средств (сырья, материалов и запасов готовой продукции) на конец планируемого периода.

Цель составления *финансового бюджета* — разработка прогнозируемого баланса.

Составными элементами финансового бюджета являются:

- 1) прогнозный отчет о прибылях и убытках;
- 2) смета капитальных вложений (бюджет капитальных затрат);
- 3) бюджет движения денежных средств;
- 4) прогнозируемый баланс.

Их формы в отличие от финансовой отчетности не стандартизированы, их структура зависит от вида деятельности и размера организации, объекта планирования, степени квалификации разработчиков.

Прогнозируемый отчет о прибылях и убытках

На основе подготовленных частных бюджетов, входящих в операционный бюджет, составляется план прибылей и убытков, являющийся одним из основных документов. Он показывает, какой доход получит организация за планируемый период и какие затраты будут понесены. Отчет о прибылях и убытках является аналогом формы № 2 отечественной бухгалтерской отчетности. Основными его составляющими являются: выручка от реализации продукции, производственная себестоимость реализованной продукции, операционные расходы (затраты на маркетинг, управленческие и коммерческие расходы), прибыль от финансово-хозяйственной деятельности, налог на прибыль, нераспределенная прибыль отчетного периода.

Бюджет капитальных затрат (инвестиционный бюджет) отражает основные направления капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов. Данный бюджет включает издержки, связанные:

- 1) с покупкой земли, подготовкой участка и его улучшением;
- 2) с покупкой здания и работами по гражданскому строительству;
- 3) с технологией производства, закупкой машин и оборудования;
- 4) с затратами, входящими в структуру основного капитала, например на права приобретения на промышленную собственность, ноу-хау, патенты.

В данный бюджет включаются также затраты на поставку, упаковку и транспортировку, пошлины и монтаж.

Данный бюджет оказывает существенное влияние на следующие бюджеты:

- бюджет денежных средств, так как он затрагивает расходы на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты;
- на прогнозируемый отчет о прибылях и убытках;
- на прогнозируемый бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов.

Бюджет капитальных вложений обсуждается и принимается на высшем уровне управления организации.

Бюджет движения денежных средств формируется в целях:

- 1) расчета необходимого объема денежных средств в определенный период времени;
- 2) определения моментов и продолжительности периода, когда у организации ожидается недостаток или избыток денежных средств;
- 3) рационального использования денежных средств;
- 4) принятия управленческих решений при дефиците (избытке) денежных средств во избежание кризисных явлений.

Смета ожидаемых поступлений и выплат денежных средств на определенный период называется *кассовым бюджетом*. Он является составной частью основного бюджета организации. Достоверность закладываемых в кассовый бюджет показателей существенно зависит от субъективных прогнозируемых оценок: продаж, инкассации дебиторской задолженности и т.п.

Кассовый бюджет должен включать все денежные поступления и выплаты по каждому виду деятельности: основной, инвестиционной, финансовой.

Прогнозируемый кассовый бюджет позволяет:

- 1) получить целостное представление о совокупной потребности в денежных средствах;
- 2) принимать управленческие решения о более рациональном использовании ресурсов;
- 3) анализировать значительные отклонения по статьям бюджета и оценивать их влияние на финансовые показатели деятельности организации;
- 4) своевременно определять потребность в объеме и сроках привлечения заемных средств.

Следует иметь в виду, что инфляционные процессы с течением времени обесценивают денежные ресурсы.

Разработка прогнозируемого баланса организации

Целью разработки прогнозируемого баланса является оценка экономического потенциала организации, т.е. определение величины и динамики изменения стоимости активов, чистого оборотного капитала (рассчитывается как разность между текущими активами и краткосрочными

обязательствами (счета к оплате)), а также оценка ликвидности баланса, способности организации выполнять свои обязательства.

Баланс позволяет определить, какими средствами финансирования обладает организация и как их использовать.

Прогнозируемый баланс организации на конец планируемого периода строится на основе баланса на начало периода с учетом предполагаемых изменений каждой основной статьи баланса:

- основной капитал (учитываются стоимость основного капитала на начало периода, инвестиционные затраты за период; при оценке его балансовой стоимости учитываются ежегодные отчисления на амортизацию);
- текущие активы, в том числе сырье, незавершенное производство и готовая продукция, наличность (данные о нормируемых оборотных средствах), а также прогнозируемая дебиторская задолженность;
- собственный и заемный капитал, в том числе краткосрочные обязательства, необходимые для бесперебойной работы организации.

Пассивная часть баланса формируется по данным о предполагаемой оборачиваемости кредиторской задолженности и прочих текущих пассивов.

При составлении баланса необходимо обратить внимание на величину чистого оборотного капитала. Увеличение его соответствует оттоку реальных денег. Он должен финансироваться за счет акционерного капитала или долгосрочных обязательств.

Сопоставление активов и собственного капитала и долгосрочных обязательств позволяет определить потребность в краткосрочных обязательствах.

Таким образом, составляется первоначальный вариант прогнозируемого баланса. Составлением прогнозируемого баланса заканчивается первый этап работы над генеральным бюджетом. Затем необходимо провести анализ баланса, т.е. оценить, как планы руководства организации повлияют на финансовое состояние организации. Если в результате анализа возникнут проблемы, отрицательно влияющие на уровень платежеспособности и финансовой устойчивости организации, то разработанные ранее частные сметы корректируются. При этом планирование и составление бюджета являются единым процессом управления.

9.5 Проблемы составления бюджета продаж и бюджета денежных средств

Как уже отмечалось, разработка бюджета продаж является отправной точкой во всём процессе составления общего бюджета.

Почти у всех организаций бюджет продаж является наиболее сложным этапом процесса бюджетирования. Это связано с тем, что объём продаж и выручка от реализации определяются не столько производственными возможностями организации, сколько возможностями сбыта на реальном

рынке, который подвержен влиянию неконтролируемых факторов, часто с большой долей неопределённости.

К основным факторам, влияющим на прогноз объёма продаж можно отнести следующие:

- деятельность конкурентов;
- общее положение на мировом и национальном рынке (в том числе уровень занятости, уровень личных доходов);
- стабильность поставщиков и покупателей;
- результативность рекламы;
- сезонные и другие случайные колебания;
- ценовая политика;
- рентабельность продукции и др.

Существуют два основных метода оценки, которые могут лежать в основе разработки бюджета продаж:

1. Статистический прогноз на основе математического анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, кривых роста производства;
2. Экспертная оценка, полученная путём сбора мнений менеджеров и персонала отдела сбыта. В некоторых организациях отдел по сбыту оценивает сбыт каждого товара каждому конкретному клиенту, в других – региональные менеджеры оценивают общие объёмы продаж по своему региону.

Оба метода оценки имеют свои преимущества и недостатки. Практика показывает, что крупные корпорации используют комбинацию этих методов оценок.

Многие компании прибегают к сложным методикам, как, например, регрессионному анализу, анализу «выпуск/затраты» в экономической модели.

Движение денежных средств – один из наиболее важных аспектов операционного цикла организации. При разработке главного бюджета предусмотрена и разработка бюджета денежных средств. Он составляется после того, как разработаны все периодические бюджеты и прогнозный отчёт о прибылях и убытках.

Разработка бюджета денежных средств преследует две цели:

- 1) определить конечное сальдо на счетах денежных средств для разработки прогнозного баланса;
- 2) выявить периоды излишка или нехватки денежных ресурсов.

Бюджет денежных средств представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. В нём суммированы все потоки денежных средств как результата планируемых операций на всех этапах формирования общего бюджета. В целом бюджет денежных средств показывает ожидаемое конечное сальдо на счетах денежных средств и позволяет судить о финансовом положении организации в каждом месяце, квартале. Организация может запланировать периоды максимального и

минимального наличия денежных средств. При этом необходимо учесть, что слишком большое сальдо на счетах денежных средств должно вызывать сомнение в эффективном (наиболее эффективном) использовании средств. В свою очередь, незначительные остатки на счетах денежных средств ставят под сомнение возможность организации расплатиться по своим текущим обязательствам. Отсюда вытекает необходимость тщательного планирования бюджета денежных средств. Бюджет денежных средств состоит из двух частей: с одной стороны, это ожидаемые поступления денежных средств, с другой – ожидаемые платежи.

Ожидаемые поступления денежных средств планируются на основании информации, полученной из бюджета продаж, в том числе исходя из данных о продажах за наличные или в кредит; о порядке сбора средств к получению (о порядке взыскания дебиторской задолженности); о притоке средств из других источников (продажа акций, активов, получение займов).

Сложность этого этапа бюджетирования возрастает в тех случаях, когда выручка учитывается «по отгрузке». Обычно организации отслеживают средний период времени, который требуется покупателям для оплаты счетов.

Баланс денежных поступлений, исходя из сроков оплаты, имеет вид (9.2):

$$ДЗ_{\text{нач.пер.}} + В_{\text{за период}} = ДЗ_{\text{кон.пер.}} + \text{Денежные поступления}, \quad (9.2)$$

где ДЗ – дебиторская задолженность, руб.;

В – выручка, руб.

Более точный расчёт предполагает классификацию дебиторской задолженности по срокам (до 30 дней, до 60 дней, до 90 дней и т.д.). Если предполагаются другие поступления денежных средств (операционные, внереализационные доходы), их сумма добавляется к доходам от реализации.

Суммы ожидаемых платежей берут из различных периодических бюджетов. На этом этапе необходима информация, какие затраты на материалы и рабочую силу предусмотрены за период, какие товары и услуги необходимо приобрести и как они будут оплачены (сразу или возможна отсрочка платежа). В этой связи разработчики бюджета должны знать политику платежей организации. Необходимо учитывать, что отсроченная кредиторская задолженность имеет две стороны: с одной стороны, это дополнительный источник краткосрочного финансирования; с другой стороны, она выступает как негативное явление, подрывающее финансовую устойчивость организации.

При разработке ожидаемых платежей необходимо учитывать, что, кроме регулярных текущих расходов денежных средств, они могут быть использованы на приобретение оборудования или возврат займа.

Взаимосвязь общего бюджета с бюджетом денежных средств может быть представлена следующей таблицей. В таблице представлены только наиболее общие источники поступления и направления списания денежных средств. На самом деле их круг гораздо шире.

Попытаемся представить бюджет денежных средств организации (в общем виде) (таблица 9.1).

При подготовке бюджета денежных средств внимание концентрируется не на времени исполнения хозяйственных операций, а на времени фактических поступлений или платежей. В каждой организации на основании прошлого опыта и мнения руководства определяют ожидаемый порядок поступления денежных средств от продажи в кредит. Кроме того, учитывается политика самой организации по платежам не только поставщикам, но и по оплате труда, коммерческих расходов.

Таблица 9.1 – Бюджет движения денежных средств коммерческой организации

Элементы бюджета денежных средств	Источники информации
Поступление денежных средств	
Реализация	Бюджет продаж (за наличные)
Поступления от прошлых продаж	Бюджет продаж (в кредит) + записи поступления
Доходы от продажи активов	Прогнозный отчёт о прибылях и убытках
Займы	Бюджет денежных средств предыдущего месяца
Выбытие денежных средств	
Приобретение материалов	Бюджет материальных ресурсов
Прямые затраты труда	Бюджет трудовых затрат
Общепроизводственные затраты	Бюджет общепроизводственных затрат
Коммерческие расходы	Бюджет коммерческих расходов
Управленческие расходы	Бюджет управленческих расходов
Капитальные затраты	Бюджет капитальных затрат (инвестиционный бюджет)
Налог на прибыль	Отчёт о прибылях и убытках (прогнозный)
Возврат займов	Кредитные договоры
и т.д.	

Путём сопоставления планируемых денежных поступлений и выплат рассчитывается чистый денежный поток, определяется излишек или недостаток денежных средств. Это позволяет рассчитать потребность в краткосрочном финансировании, определить его источники.

10 Денежные потоки как объект управленческого учёта

- 10.1 Денежные потоки организации. Классификация денежных потоков
- 10.2 Система управления денежными потоками
- 10.3 Анализ денежных потоков. Основные этапы, показатели
- 10.4 Модели управления денежными средствами и их эквивалентами

10.1 Понятие денежных потоков. Классификация денежных потоков

Деятельность организации неразрывно связана с движением денежных средств. Хозяйственные операции, осуществляемые организацией, вызывают либо расходование денежных средств, либо их поступление.

Непрерывный процесс движения денежных средств во времени представляет собой **денежный поток (ДП)**.

Это понятие является агрегированным, включает в себя различные виды денежных потоков, обслуживающих хозяйственную деятельность организации.

Сложная и многообразная деятельность субъектов хозяйствования порождает сложные денежные потоки, которые классифицируются по различным признакам. Такую классификацию денежных потоков предлагается осуществлять по следующим основным признакам:

1. По масштабам обслуживания хозяйственного процесса выделяются следующие виды денежных потоков:

- *денежный поток по организации в целом.* Это наиболее агрегированный вид денежного потока, который аккумулирует все виды денежных потоков, обслуживающих хозяйственный процесс организации в целом;
- *денежный поток по отдельным структурным подразделениям (центрам ответственности) организации.* Такая дифференциация денежного потока организации определяет его как самостоятельный объект управления в системе организационно-хозяйственного построения организации;
- *денежный поток по отдельным хозяйственным операциям.* В системе хозяйственного процесса организации такой вид денежного потока следует рассматривать как первичный объект самостоятельного управления.

2. По видам хозяйственной деятельности в соответствии с международными стандартами учета выделяют следующие виды денежных потоков:

- *денежный поток по операционной (текущей) деятельности.* Он характеризуется денежными выплатами поставщикам сырья и материалов, сторонним исполнителям отдельных видов услуг, обеспечивающих операционную деятельность: заработной платы персоналу, занятому в операционном процессе, а также осуществляющему управление этим процессом; налоговых платежей организации в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды; другими выплатами, связанными с осуществлением

операционного процесса. Одновременно этот вид денежного потока отражает поступления денежных средств от покупателей продукции; от налоговых органов в порядке осуществления перерасчета излишне уплаченных сумм и некоторые другие платежи, предусмотренные международными стандартами учета;

- *денежный поток по инвестиционной деятельности.* Он характеризует платежи и поступления денежных средств, связанные с осуществлением реального и финансового инвестирования, продажей выбывающих основных средств и нематериальных активов, ротацией долгосрочных финансовых инструментов инвестиционного портфеля и другие аналогичные потоки денежных средств, обслуживающие инвестиционную деятельность организации;

- *денежный поток по финансовой деятельности.* Он характеризует поступления и выплаты денежных средств, связанные с привлечением дополнительного акционерного или паевого капитала, получением долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов, уплатой в денежной форме дивидендов и процентов по вкладам собственников и некоторые другие денежные потоки, связанные с осуществлением внешнего финансирования хозяйственной деятельности организации.

3. По характеру денежного потока по отношению к организации:

- *внутренний денежный поток.* Он характеризует совокупность поступления и расходования денежных средств в рамках организации. Эти поступления и выплаты связаны с операциями, обусловленными денежными отношениями организации с персоналом, учредителями (акционерами), дочерними структурными подразделениями и т.п. В общем денежном потоке организации его внутренний денежный поток занимает небольшой удельный вес;

- *внешний денежный поток.* Этот вид денежного потока обслуживает операции организации, связанные с его денежными отношениями с хозяйственными партнерами (поставщиками сырья и материалов, покупателями продукции, коммерческими банками, страховыми компаниями и т.п.) и государственными органами (налоговыми органами, таможенными службами, арбитражным судом и т.п.). Объем этого вида денежного потока составляет преимущественную часть совокупного денежного потока организации.

4. По направленности движения денежных средств выделяют два основных вида денежных потоков:

- *положительный денежный поток*, характеризующий совокупность поступлений денежных средств на организацию от всех видов хозяйственных операций (в качестве аналога этого термина используется термин „приток денежных средств“);

- *отрицательный денежный поток*, характеризующий совокупность выплат денежных средств организациям в процессе осуществления всех видов

его хозяйственных операций (в качестве аналога этого термина используется термин „отток денежных средств“).

Характеризуя эти виды денежных потоков, следует обратить внимание на высокую степень их взаимосвязи. Недостаточность объемов во времени одного из этих потоков обуславливает последующее сокращение объемов другого вида этих потоков. Поэтому в системе управления денежными потоками организации оба эти вида денежных потоков представляют собой единый (комплексный) объект финансового менеджмента.

5. По методу исчисления объема выделяют следующие виды денежных потоков организации:

- *валовой денежный поток*. Он характеризует всю совокупность поступлений или расходования денежных средств в рассматриваемом периоде времени в разрезе отдельных его интервалов;

- *чистый денежный поток*. Он характеризует разницу между положительным и отрицательным денежными потоками (между поступлением и расходованием денежных средств) в рассматриваемом периоде времени в разрезе отдельных его интервалов. Чистый денежный поток является важнейшим результатом финансовой деятельности организации, во многом определяющим финансовое равновесие и темпы возрастания его рыночной стоимости.

Расчет чистого денежного потока по организации в целом, отдельным её структурным подразделениям (центрам ответственности), различным видам хозяйственной деятельности или отдельным хозяйственным операциям осуществляется по следующей формуле:

$$\text{ЧДП} = \text{ПДП} - \text{ОДП}, \quad (10.1)$$

где ЧДП – сумма чистого денежного потока в рассматриваемом периоде времени, руб.;

ПДП – сумма положительного денежного потока (поступлений денежных средств) в рассматриваемом периоде времени, руб.;

ОДП – сумма отрицательного денежного потока (расходования денежных средств) в рассматриваемом периоде времени, руб.

Как видно из этой формулы, в зависимости от соотношения объемов положительного и отрицательного потоков сумма чистого денежного потока может характеризоваться как положительной, так и отрицательной величинами, определяющими конечный результат соответствующей хозяйственной деятельности организации и влияющими в конечном итоге на формирование и динамику размера остатка её денежных активов.

6. По уровню достаточности объема выделяют следующие виды денежных потоков организации:

- *избыточный денежный поток.* Он характеризует такой денежный поток, при котором поступления денежных средств существенно превышают реальную потребность организации в целенаправленном их расходовании. Свидетельством избыточного денежного потока является высокая положительная величина чистого денежного потока, не используемого в процессе осуществления хозяйственной деятельности организации;

- *дефицитный денежный поток.* Он характеризует такой денежный поток, при котором поступления денежных средств существенно ниже реальных потребностей организации в целенаправленном их расходовании. Даже при положительном значении суммы чистого денежного потока он может характеризоваться как дефицитный, если эта сумма не обеспечивает плановую потребность в расходовании денежных средств по всем предусмотренным направлениям хозяйственной деятельности организации. Отрицательное же значение суммы чистого денежного потока автоматически делает этот поток дефицитным.

7. По уровню сбалансированности объемов взаимосвязанных денежных потоков:

- *сбалансированный денежный поток.* Он характеризует такой вид совокупного денежного потока по отдельной хозяйственной операции, структурному подразделению („центру ответственности“) или организации в целом, по которому обеспечена сбалансированность между объемами положительного и отрицательного их видов (с учетом предусмотренного прироста запаса денежных средств);

- *несбалансированный денежный поток.* Он характеризует такой вид совокупного денежного потока по отдельной хозяйственной операции, структурному подразделению („центру ответственности“) или организации в целом, по которому выше рассмотренная балансовая связь не обеспечивается. В рамках организации в целом несбалансированным является как дефицитный, так и избыточный совокупный денежный поток.

8. По непрерывности формирования в рассматриваемом периоде различают следующие виды денежных потоков организации:

- *регулярный денежный поток.* Он характеризует поток поступления или расходования денежных средств по отдельным хозяйственным операциям (денежным потокам одного вида), который в рассматриваемом периоде времени осуществляется постоянно по отдельным интервалам этого периода. Характер регулярного носят большинство видов денежных потоков, генерируемых операционной деятельностью организации: потоки, связанные с обслуживанием финансового кредита во всех его формах; денежные потоки, обеспечивающие реализацию долгосрочных реальных инвестиционных проектов и т.п.;

- *дискретный денежный поток.* Он характеризует поступление или расходование денежных средств, связанное с осуществлением единичных хозяйственных операций организации в рассматриваемом периоде времени.

Характер дискретного денежного потока носит одноразовое расходование денежных средств, связанное с приобретением организацией целостного имущественного комплекса; покупкой лицензии франчайзинга; поступлением финансовых средств в порядке безвозмездной помощи и т.п.

9. По стабильности временных интервалов формирования регулярные денежные потоки характеризуются следующими видами:

- *регулярный денежный поток с равномерными временными интервалами в рамках рассматриваемого периода.* Такой денежный поток поступления или расходования денежных средств носит характер аннуитета;
- *регулярный денежный поток с неравномерными временными интервалами в рамках рассматриваемого периода.* Примером такого денежного потока может служить график лизинговых платежей за арендуемое имущество с согласованными сторонами неравномерными интервалами времени их осуществления на протяжении периода лизингования актива.

10. По формам использования денежных средств:

- *наличный денежный поток.* Он характеризует ту часть совокупного денежного потока организации, которая обслуживается непосредственно наличными деньгами. Наличный денежный поток организации является составной частью налично-денежного обращения страны;
- *безналичный денежный поток.* Он характеризует ту часть совокупного денежного потока организации, которая обслуживается разнообразными кредитными и депозитными инструментами финансового рынка (чеками, кредитными карточками, аккредитивами, векселями, банковскими депозитами и т.п.).

В современной оценочной практике различают капитальный денежный поток, акционерный денежный поток или денежный поток для собственного капитала, свободный денежный поток или денежный поток для всего инвестируемого капитала. При этом все виды денежного потока могут быть рассчитаны как в номинальных, так и в реальных ценах. Основные виды денежных потоков:

- CCF (CapitalCashFlows) - Денежный поток для всего капитала организации. Данный денежный поток доступен акционерам и кредиторам организации.
- ECF (EquityCashFlows) - денежный поток для собственного капитала организации, данный денежный поток доступен для акционеров организации.
- FCF (FreeCashFlows) - "очищенный" денежный поток, как и CCF, является денежным потоком доступным акционерам и кредиторам организации, но не включая налоговые преимущества.

10.2 Система управления денежными потоками

В условиях инфляции и кризиса неплатежей проблема управления

денежными потоками организацией является наиболее актуальной, поэтому необходимо создать такую систему управления денежными потоками, которая охватывала бы основные аспекты управления деятельностью организации (управление внеоборотными активами, товарно-материальными запасами, дебиторской и кредиторской задолженностью, кредитами банка, источниками финансирования, в том числе собственным капиталом).

Основная цель создания такой системы — обеспечение максимальной эффективности деятельности организации как в текущий период времени, так и в последующие периоды.

В процессе функционирования организации ее руководство должно получать объективные ответы на следующие вопросы:

- 1) в каком объеме и из какого источника получены денежные средства, каковы основные направления их расходования;
- 2) способно ли организация в результате текущей деятельности обеспечить превышение поступлений денежных средств над платежами и насколько стабильно такое превышение;
- 3) в состоянии ли организация расплатиться по своим текущим обязательствам;
- 4) достаточно ли полученной прибыли для удовлетворения ее текущей потребности организации в деньгах;
- 5) достаточно ли собственных средств для осуществления инвестиционной деятельности;
- 6) чем объясняется разница между величиной полученной прибыли и объемом денежных средств.

Основные задачи системы управления денежными потоками:

- формирование достаточного объема денежных ресурсов в соответствии с потребностями финансово-хозяйственной деятельности;
- анализ и оптимизация распределения сформированного объема денежных ресурсов по всем видам деятельности и направлениям использования;
- обеспечение необходимого уровня рыночной устойчивости организации в процессе функционирования;
- сохранение необходимого уровня текущей платежеспособности и увеличение уровня платежеспособности в долгосрочной перспективе;
- максимизация чистого денежного потока, способствующего наращиванию темпов экономического развития за счет внутренних источников финансирования, и т.д.

Основные составляющие системы управления:

- учет и анализ движения денежных средств;
- анализ денежных потоков по всем видам деятельности;
- составление бюджета денежных средств на основе полученных результатов анализа и учета воздействия факторов среды функционирования.

Используя данные финансовой отчетности организации хотя бы за два периода и методы: горизонтальный (для оценки динамики изменения денежных потоков), вертикальный (для оценки структуры денежных потоков); трендовый (для выявления тенденций изменения составляющих денежных потоков) и факторный (для оценки влияния изменения одних потоков на другие), можно не только проконтролировать текущую платежеспособность, но и принять оперативные решения по управлению денежными потоками, выявить причины изменения между финансовыми результатами и денежными средствами.

10.3 Анализ денежных потоков. Основные этапы, показатели

Основная задача анализа денежных потоков — выявление уровня достаточности формирования денежных средств, эффективности их использования в процессе функционирования, а также сбалансированности положительного и отрицательного денежных потоков фирмы по объему и во времени.

Анализ денежных потоков в целом по организации, а также в разрезе основных видов ее хозяйственной деятельности по отдельным структурным подразделениям (центрам ответственности) целесообразно проводить поэтапно в следующем порядке:

1-й этап — анализ динамики объема формирования положительного денежного потока организации в разрезе отдельных источников.

Сопоставляются темпы прироста положительного денежного потока с темпами прироста активов фирмы, объемов производства и реализации продукции, рассчитывается коэффициент прироста положительного денежного потока (10.2). Особое внимание при этом уделяется изучению соотношения денежных средств, привлеченных за счет внутренних и внешних источников, выявлению степени зависимости развития фирмы от внешних источников финансирования.

$$K_{\text{пр}}(\text{ПДП}) = \frac{\text{ПДП}_1 - \text{ПДП}_0}{\text{ПДП}_0} \quad (10.2)$$

2-й этап — анализ динамики объема формирования отрицательного денежного потока фирмы, структуры этого потока по направлениям расходования денежных средств.

Определяются: соразмерность развития фирмы за счет расходования денежных средств, отдельные виды ее активов, обеспечивающие прирост рыночной стоимости, а также по каким направлениям использовались денежные средства, привлеченные из внешних источников; в какой мере погашалась сумма основного долга по привлеченным ранее кредитам и займам. Так же рассчитывается коэффициент прироста отрицательного денежного потока (10.3):

$$K_{\text{пр}}(\text{ОДП}) = \frac{\text{ОДП}_1 - \text{ОДП}_0}{\text{ОДП}_0} \quad (10.3)$$

3-й этап — анализ сбалансированности положительного и отрицательного денежных потоков по общему объему и по времени.

Изучается динамика показателя чистого денежного потока, являющегося важнейшим результативным показателем финансовой деятельности организации, а также индикатором уровня сбалансированности ее финансовых денежных потоков в целом, рассчитывается коэффициент прироста чистого денежного потока (10.4):

$$K_{\text{пр}}(\text{ЧДП}) = \frac{\text{ЧДП}_1 - \text{ЧДП}_0}{\text{ЧДП}_0} \quad (10.4)$$

Определяется значимость чистой прибыли в формировании чистого денежного потока, оценка факторов, влияющих на ее прирост, что именно в большей степени повлияло на прирост чистой прибыли: увеличение количества продукции и снижение ее себестоимости либо рост цен на продукцию, увеличение прибыли за счет внереализационных операций и т.п. Выявляется степень достаточности амортизационных отчислений с позиции необходимого обновления основных средств и нематериальных активов.

Для установления степени сбалансированности денежных потоков используют показатели:

– коэффициент прилива денежного потока (характеризует темп увеличения чистого денежного потока) (10.5):

$$K_{\text{прил}} = \frac{\text{ЧДП}}{O_n}, \quad (10.5)$$

где O_n – остаток денежных средств на начало периода, руб.

– коэффициент оседания денежного потока (характеризует степень обновления денежных средств) (10.6):

$$K_{\text{осед}} = \frac{\text{ЧДП}}{\text{ПДП}} \quad (10.6)$$

– коэффициент достаточности денежных средств (10.7):

$$K_{\text{дост}} = \frac{\text{ПДП}}{\text{ОДП}} \quad (10.7)$$

– коэффициент покрытия оттока денежных средств (10.8):

$$K_{\text{покр}} = \frac{O_n + \text{ПДП}}{\text{ОДП}} \quad (10.8)$$

– коэффициент абсолютной ликвидности (10.9):

$$K_{\text{абс.ликв.}} = \frac{O_n}{\text{КО}_n} \text{ или } \frac{O_k}{\text{КО}_k}, \quad (10.9)$$

где КО_n , КО_k – краткосрочные обязательства на начало и конец периода соответственно, руб.

4-й этап — анализ динамики основных коэффициентов, характеризующих качество денежных потоков, эффективность управления ими в организации.

Показатели качества денежных потоков характеризуют долевое участие каждого элемента в общем денежном потоке. К ним относят:

– уровень денежного притока (10.10):

$$y_{\text{пр}} = \frac{\text{ПДП}_{\text{инд}} \times 100}{\text{ПДП}}, \quad (10.10)$$

где $\text{ПДП}_{\text{инд}}$ – положительный денежный поток по виду деятельности, источнику формирования и т.д.

– уровень денежного оттока (10.11):

$$y_{\text{оттока}} = \frac{\text{ОДП}_{\text{инд}} \times 100}{\text{ОДП}}, \quad (10.11)$$

где $\text{ОДП}_{\text{инд}}$ – отрицательный денежный поток по виду деятельности, источнику формирования и т.д.

– уровень чистого денежного потока (10.12):

$$y_{\text{чДП}} = \frac{\text{ЧДП}_{\text{инд}} \times 100}{\text{ЧДП}}, \quad (10.12)$$

где $\text{ЧДП}_{\text{инд}}$ – чистый денежный поток по виду деятельности, источнику формирования и т.д.

Показатели рентабельности денежных потоков включают в себя:

– рентабельность активов (10.13):

$$R_a = \frac{\text{ЧДП}}{A} \quad (10.13)$$

– рентабельность долгосрочных активов ($R_{\text{ДА}}$) (10.14):

$$R_{\text{ДА}} = \frac{\text{ЧДП}}{\text{ДА}} \quad (10.14)$$

- рентабельность краткосрочных активов ($R_{КА}$) (10.15):

$$R_{КА} = \frac{\text{ЧДП}}{\text{КА}} \quad (10.15)$$

- рентабельность совокупного капитала ($R_{СК}$) (10.16):

$$R_{СК} = \frac{\text{ЧДП}}{\text{СК}} \quad (10.16)$$

- рентабельность собственного оборотного капитала ($R_{СОК}$) (10.17):

$$R_{СОК} = \frac{\text{ЧДП}}{\text{СОК}} \quad (10.17)$$

- рентабельность продаж (10.18):

$$R = \frac{\text{ЧДП}}{В} \quad (10.18)$$

При анализе показателей эффективности использования денежных средств, необходимо рассчитать следующие значения:

- а) показатели оборачиваемости денежных средств

- коэффициент оборачиваемости денежных средств (10.19):

$$K_{об} = \frac{\text{ОДП}}{\bar{О}}, \quad (10.19)$$

$\bar{О}$ – средний остаток денежных средств, руб.

- оборачиваемость в днях (10.20):

$$ОБ_{дни} = \frac{\bar{О} \times Д}{\text{ОДП}} \quad (10.20)$$

- б) показатели рентабельности денежных средств

- рентабельность остатка денежных средств (10.21):

$$R_{ост} = \frac{\text{ЧДП}}{\bar{О}} \quad (10.21)$$

- рентабельность притока денежных средств (10.22):

$$R_{прит} = \frac{\text{ЧДП}}{\text{ПДП}} \quad (10.22)$$

- рентабельность оттока денежных средств (10.23):

$$R_{\text{отт}} = \frac{\text{ЧДП}}{\text{ОДП}} \quad (10.23)$$

Результаты анализа позволяют руководителям организации выявить не только динамику движения денежных средств, но и то, как они используются в процессе деятельности, обеспечивает ли их объем финансовую устойчивость и платежеспособность организации, достаточно ли остающихся денежных средств для финансирования деятельности в будущем и т.п.

5-й этап — оптимизация и планирование движения денежных потоков организации.

Результаты анализа используются для выявления резервов оптимизации денежных потоков организации и их планирования и контроля на предстоящий период.

Оптимизация денежных потоков организации является одной из важнейших функций управления денежными потоками, направленных на повышение уровня их эффективности в планируемом периоде. Основные задачи оптимизации: выявление и реализация резервов, позволяющих снизить зависимость организации от внешних источников привлечения денежных средств; обеспечение более полной сбалансированности положительных и отрицательных финансовых потоков во времени и по объемам; обеспечение более тесной взаимосвязи денежных потоков по видам хозяйственной деятельности организации; повышение суммы и качества чистого денежного потока, генерируемого хозяйственной деятельностью организации.

Планирование денежных потоков организации в разрезе различных их видов носит прогнозный характер в силу неопределенности ряда его исходных предпосылок. Оно должно осуществляться с учетом различных альтернативных вариантов расчета при различных сценариях развития исходных факторов (оптимистическом, реалистическом, пессимистическом).

Обеспечение эффективного контроля денежных потоков организации, объектом которого являются: выполнение установленных плановых заданий по формированию объема денежных средств и их расходованию по предусмотренным направлениям; равномерность формирования денежных потоков во времени; ликвидность денежных потоков и их эффективность. Эти показатели контролируются в процессе мониторинга текущей финансовой деятельности организации.

10.4 Модели управления денежными средствами и их эквивалентами

На эффективность управления финансовыми потоками существенное влияние оказывает объективность прогнозирования оптимального размера денежных средств, так как, с одной стороны, недостаток наличных средств может привести организацию к банкротству, с другой стороны, чрезмерное накопление денежных средств не является показателем благополучия,

поскольку организация теряет прибыль, которую могло бы получить в результате инвестирования этих денег. Это приводит к «омертвлению» капитала и снижает эффективность его использования.

Следовательно, одной из основных задач финансовых менеджеров является нахождение компромисса между желанием, с одной стороны, обезопасить себя от ситуаций хронической нехватки денежных средств, с другой стороны, вложить свободные денежные средства в бизнес в целях получения дополнительного дохода.

Система управления денежными средствами должна предусматривать и контроль за состоянием денежной наличности, за состоянием и продолжительностью хранения запасов, состоянием дебиторской и продолжительностью расчетов с дебиторами, за состоянием кредиторской задолженности и периода расчетов с кредиторами. Кредиторской задолженностью можно управлять через период расчетов с кредиторами, уменьшая или увеличивая продолжительность расчетов с ними. В результате этого можно регулировать величину денежных средств на счете, определять целесообразность в дополнительных краткосрочных источниках финансирования. Совместное влияние этих составляющих активов и краткосрочного источника финансирования устанавливается с помощью продолжительности финансового цикла.

Финансовый цикл организации рассчитывается по формуле (10.24):

$$T(\text{ФЦ}) = T(\text{ЗАП}) + T(\text{ДЗ}) - T(\text{КрЗ}) = T(\text{ОЦ}) - T(\text{КрЗ}), \quad (10.24)$$

где $T(\text{ЗАП})$, $T(\text{ДЗ})$ — период времени, в течение которого денежные средства «омертвлены» в запасах и в дебиторской задолженности, дни;

$T(\text{КрЗ})$ — период погашения кредиторской задолженности, дни;

$T(\text{ОЦ})$ — продолжительность производственно-коммерческого цикла (операционного цикла), дни.

Если у организации в анализируемый период отсутствуют собственные оборотные средства, то значение $T(\text{ФЦ})$ будет отрицательным. Чем меньше продолжительность финансового цикла, тем эффективнее используются средства, вложенные в деятельность организации, тем эффективнее политика управления не только производственной и сбытовой деятельности, но и повышение качества проводимой политики в отношении кредиторов.

Контроль за эффективностью оборота денежных средств осуществляют с помощью коэффициента оборачиваемости (10.19), (10.20).

Увеличение значения коэффициента оборачиваемости свидетельствует об эффективном использовании наличности, позволяет при прочих равных условиях увеличивать объем продаж без изменения оборотного капитала, сокращая издержки обращения, увеличивая прибыль.

Существует несколько вариантов ускорения получения наличности: ускорение процесса выставления счетов покупателям и заказчикам; личная

деятельность менеджера по получению платежей; концентрация банковских операций (средства накапливают в местных банках и переводят на специальный счет, где они аккумулируются); получение наличности со счетов, на которых они лежат без использования.

Если организация испытывает недостаток наличности, а платежи необходимо производить и для текущей потребности необходимо определенное количество денег, то можно отсрочить платежи или использовать векселя. Платежи наличностью можно отсрочить, используя расчеты с поставщиками чеками.

Денежные средства представляют собой один из частных случаев инвестирования в товарно-материальные ценности, поэтому они должны удовлетворять следующим требованиям:

- необходим базовый запас денежных средств для выполнения текущих расчетов;
- необходимы определенные денежные средства для покрытия непредвиденных расходов;
- целесообразно иметь определенную величину свободных денежных средств для обеспечения возможного или прогнозируемого расширения деятельности.

К денежным средствам могут быть применены модели управления запасами. С их помощью можно оптимизировать величину денежных средств, которые необходимо держать на расчетном счете, в кассе. Примером модели управления денежными средствами является модель Баумола и Миллера – Орра.

Модель Баумола предполагает, что организация начинает работать, имея максимальный для него уровень денежных средств, и затем постепенно расходует их. Все поступающие средства от реализации товаров и услуг вкладываются в краткосрочные ценные бумаги в целях получения прибыли. Как только запас денежных средств истощается, т.е. приближается к нулю или достигает некоторого заданного уровня безопасности, организация продает часть ценных бумаг и тем самым пополняет запас денежных средств до первоначальной величины. Таким образом, динамика остатка средств на расчетном счете представляет собой «пилообразный» график (рисунок 10.1).

Модель определения оптимальной суммы пополнений денежных средств имеет вид (10.25):

$$Q_{дс} = \sqrt{\frac{2 \times V_{дс} \times C}{R}}, \quad (10.25)$$

где $Q_{дс}$ – сумма пополнений денежных средств, руб.;

$V_{дс}$ – прогнозируемая потребность в денежных средствах на период, руб.;

C – расходы на конвертацию денежных средств в ценные бумаги, руб.;

R – приемлемая для организации норма доходности по краткосрочным финансовым вложениям, коэфф.

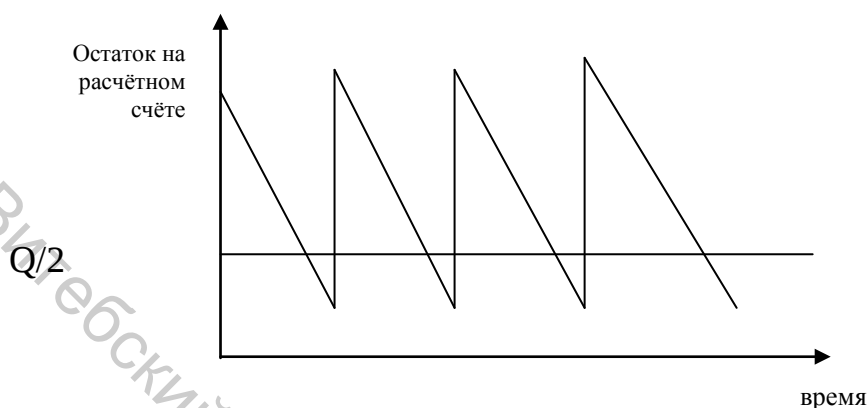


Рисунок 10.1 – График изменения остатка средств на расчетном счете (модель Баумола)

Средний запас денежных средств организации ($\overline{Q_{дс}}$) определяется по формуле (10.26):

$$\overline{Q_{дс}} = \frac{Q_{дс}}{2} \quad (10.26)$$

Общее количество сделок по конвертации ценных бумаг в денежные средства (K) определяется по формуле (10.27):

$$K = \frac{V_{дс}}{Q_{дс}} \quad (10.27)$$

Общие расходы по реализации такой политики управления денежными средствами составят (10.28):

$$OP = K \times C + R \times \overline{Q_{дс}} \quad (10.28)$$

Первое слагаемое в этой формуле представляет собой прямые расходы, связанные с конвертацией денежных средств в краткосрочные финансовые вложения. Второе слагаемое характеризует размер упущенной выгоды от хранения средств на расчетном счете вместо того, чтобы инвестировать их в ценные бумаги.

Модель Баумола приемлема для организаций, денежные расходы которых стабильны и прогнозируемы, что редко встречается на практике.

Прямое применение этих моделей в отечественной практике пока затруднено ввиду инфляции, высоких учетных ставок, неразвитости рынка ценных бумаг и т.п.

Модель Миллера – Орра отвечает на вопрос: как организации следует управлять денежным запасом, если невозможно предсказать каждодневный отток и приток денежных средств? При построении модели используется процесс Бернулли – стохастический процесс, в котором поступление и расходование денег от периода к периоду являются независимыми случайными событиями (рисунок 10.2).

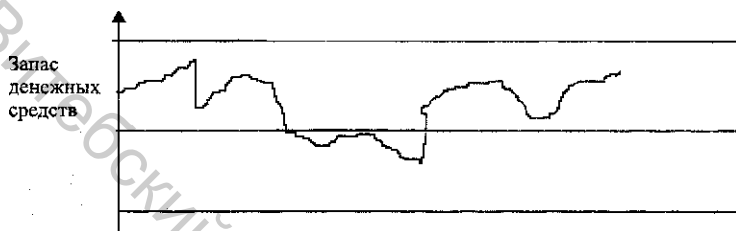


Рисунок 10.2 – Динамика процесса движения денежных средств

Остаток средств на счете хаотически меняется до тех пор, пока не достигнет верхнего предела. Как только это происходит, организация начинает покупать ценные бумаги с целью вернуть запас денежных средств к некоторому нормальному уровню (точке возврата). Если запас денежных средств достигает нижнего предела, то организация продает свои ценные бумаги и пополняет запас денежных средств до нормального уровня.

При решении вопроса о размахе вариации (разность между верхним и нижним пределами) рекомендуется придерживаться следующей политики: если ежедневная изменчивость денежных потоков велика или затраты, связанные с покупкой и продажей ценных бумаг, велики, то организации следует увеличить размах вариации, и наоборот. Рекомендуется также уменьшить размах вариации, если есть возможность получения дохода благодаря высокой процентной ставке по ценным бумагам.

Реализация модели Миллера – Орра осуществляется в несколько этапов:

- устанавливается минимальная величина денежных средств на расчетном счете;
- по статистическим данным определяется вариация ежедневного поступления средств на расчетный счет;
- определяются расходы по хранению средств на расчетном счете и расходы по трансформации денежных средств в ценные бумаги;
- рассчитывается размах вариации остатка денежных средств на расчетном счете;
- рассчитывается верхняя граница денежных средств на расчетном счете, при превышении которой необходимо часть денежных средств конвертировать в краткосрочные ценные бумаги;
- определяется точка возврата — величина остатка денежных средств на расчетном счете, к которой необходимо вернуться в случае, если фактический остаток средств на расчетном счете выходит за границы интервала [верхняя граница; нижняя граница]. Такие модели оптимизации денежных средств

используют для определения диапазона изменения денежных средств, выход за пределы которого предполагает либо вложение свободных денежных средств в наиболее ликвидные ценные бумаги, либо обратную процедуру.

11 ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ И СИСТЕМА УЧЁТА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

11.1 Особенности организации производства и их влияние на организацию управленческого учета

11.2 Формирование центров ответственности

11.3 Основные типы центров ответственности

11.4 Система управленческого контроля за деятельностью центров ответственности

11.1 Особенности организации производства и их влияние на организацию управленческого учёта

Построение системы управленческого учёта организации тесно связано с её организационной структурой, так как информационная система подчинена потребностям организационной структуры.

Понятие «организационная структура» довольно консервативно, так как её изменение требует значительных средств и времени и в большинстве случаев происходит при изменении профиля или специализации организации.

Организационная структура официально находит своё отражение в штатном расписании. Она зависит от ряда факторов:

- формы организации управления (линейная, функциональная, матричная);
- характера производства, его отраслевых особенностей;
- масштаба и типа производства;
- централизации и децентрализации управления;
- сочетание между продуктовой и территориальной формами управления;
- уровня автоматизации управления работ, квалификации работников.

Перечень этих факторов для каждой организации (организации) индивидуален. Сама организационная структура постоянно совершенствуется. Анализ организационных структур показывает, что число уровней управления в них может достигать до пяти, что обеспечивает гибкость структуры. В целом организационная структура определяет состав и соотношение различных уровней управления производством и формы этой организации.

Неотъемлемым фактором формирования информационной системы организации является её *производственная структура*. Она показывает состав и структуру цехов, служб, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления.

В формировании производственной структуры основополагающими факторами принято считать тип и масштаб производства, уровень и виды специализации, сложность технологических процессов.

Существует два типа производственных структур: продуктовая и технологическая.

Продуктовая предполагает выделение самостоятельных структурных подразделений, которые ориентированы на производство конкретных видов продуктов.

Технологическая структура организуется по однородности технологических операций, то есть выделение структурных подразделений, ориентированных на выполнение конкретных технологических операций.

В каждой организации формируется свой внутренний экономический механизм (внутрихозяйственный механизм), который регулирует взаимодействие между структурными подразделениями. Основными элементами этого механизма являются:

- планирование;
- ценообразование;
- стимулирование;
- учёт;
- контроль;
- регулирование.

Информационную основу внутреннего экономического механизма составляет система показателей, используемая для оценки и контроля деятельности структурных подразделений.

Следовательно, основой построения управленческого учёта в организации является её организационная и производственная структура, её внутренний экономический механизм. Независимо от масштабов, организации производственной структуры и других специфических характеристик, организация управленческого учёта в организации подчинена следующим принципам:

1. Обеспечение персонала разных уровней управления необходимой для принятия решений информацией;
2. Обобщение информации по каждому центру затрат, ответственности, рентабельности;
3. Контроль за объёмом производства, затратами и прибылью каждого структурного подразделения;
4. Увязка смет (бюджетов) структурных подразделений с общей сметой (главным бюджетом) организации.

11.2 Формирование центров ответственности

Рыночные условия хозяйствования характеризуются значительным динамизмом и требуют постоянной ориентации на спрос и повышение уровня

конкурентоспособности продукции. Практическое решение задач постоянного обновления ассортимента и повышения рентабельности продукции может сталкиваться с внутренними интересами консервативной организационной структуры.

В связи с этим в современной организации возникает понятие финансовой структуры.

Финансовая структура – это система центров ответственности, определяющая их подчиненность, полномочия и ответственность, разрабатываемая на основе организационной и производственной структуры организации и предназначенная для эффективного управления ее деятельностью.

Концепцию центров ответственности впервые выдвинул американский ученый Дж. Хиггинс. Обосновывая необходимость организации такой системы учета, в 1952 году он писал, что учет по центрам ответственности – это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления.

Начало формирования системы управления по центрам ответственности положили экономисты классической школы А. Файоль и Л. Урвик, которые видели необходимость в соизмерении полномочий и ответственности. Они утверждали, что ответственность – это следствие полномочий и только там, где осуществляются полномочия, возникает ответственность.

Необходимость выделения центров ответственности на отечественных организациях вызвана следующими обстоятельствами:

- разграничение направлений бизнеса, требующих различных подходов в управлении;
- создание системы контроля за конкретными видами бизнеса;
- оценка вклада каждого подразделения в конечные результаты деятельности организации.

Возможность выделения центров ответственности в отечественной практике продиктована необходимостью регулирования как издержек, так и конечных результатов на основе группируемых показателей, вызывая не только заинтересованность, но и пробуждая чувство ответственности. Сгруппированная по центрам ответственности информация позволяет уяснить, как и насколько можно воздействовать на конечные результаты».

Центр ответственности – это элемент финансовой структуры организации, возглавляемый менеджером, который несет ответственность за выполнение установленного перечня контролируемых им показателей.

Цель системы управления по центрам ответственности состоит в повышении эффективности управления подразделениями организации, на основе обобщения и накопления данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо.

В целом, экономический смысл управления по центрам ответственности можно раскрыть через следующие функции:

1. *Планирование.* Каждый центр ответственности планирует свою деятельность в стоимостных показателях по статьям, консолидация которых позволяет сформировать соответствующие бюджеты для организации в целом. Утвержденный руководителем консолидированный бюджет является директивным планом развития на очередной оперативный период, обязательным для исполнения всеми включенными в него центрами.

2. *Контроль.* Фактическое исполнение своего бюджета центры ответственности сравнивают с планом в целях контроля над установленными показателями и предупреждения неблагоприятного развития ситуации.

3. *Отчетность.* По окончании периода центры ответственности готовят отчеты о фактическом исполнении бюджета, указывая при этом отклонения по статьям бюджета. Все отклонения анализируются, выявляются причины их возникновения, готовятся мероприятия по их устранению.

4. *Мотивация.* Выполнение бюджета отдельными центрами направлено на достижение поставленных целей, для чего устанавливается зависимость материального вознаграждения от соблюдения (несоблюдения) бюджета, которое должно мотивировать руководство и персонал центра добиваться точного исполнения (или улучшения) бюджетных показателей.

Принципы учёта по центрам ответственности идентичны принципам внутрифирменного предпринимательства. К ним можно отнести следующие:

1. предоставление структурным подразделениям самостоятельности путем децентрализации прав и ответственности за определенные операции, то есть придание им статуса центра ответственности;

2. персонификация всех элементов системы внутрифирменного предпринимательства (определение контролируемых статей затрат и доходов; выбор утверждаемых и оценочных показателей);

3. организация деятельности структурных подразделений на основе смет (бюджетов);

4. соизмерение всех произведенных центров затрат с достигнутыми результатами;

5. системность;

6. соответствие информационного обеспечения потребностям управления.

Формирование системы организационного обеспечения управленческого учёта на основе центров ответственности предусматривает следующие основные этапы:

1) исследование особенностей функционирования отдельных структурных подразделений;

2) определение основных типов центров ответственности в разрезе структурных подразделений организации;

3) формирование системы прав, обязанностей и меры ответственности менеджеров центров ответственности;

4) разработка и доведение центрам ответственности бюджетов текущей деятельности;

5) обеспечение контроля выполнения установленных бюджетов центрами ответственности путём получения соответствующих отчётов, их анализа и установления причин отклонений.

Менеджеры центров ответственности должны не только обеспечивать выполнение бюджетов, но и разрабатывать предложения вышестоящим органам управления по эффективному использованию ресурсов, обеспечению запланированного размера прибыли в рамках контролируемой ими деятельности подразделений.

Выделение центров ответственности позволяет представить работу организации как систему внутреннего бухгалтерского учёта и управленческой отчётности, которая характеризуется персонализацией учётных документов по областям ответственности; определением контролируемых статей затрат и поступлений; предоставлением отчётности по фактическим результатам текущего периода и составлением бюджета на предстоящий период.

Выделение центров ответственности имеет следующие *преимущества*:

- менеджеры центра ответственности имеют больше информации о местных условиях, тогда как для централизованного принятия решений её зачастую недостаточно. Более того, передаваемая по уровням управления информация может быть неполной и дана намеренно искажённой;

- менеджеры центров ответственности могут принимать своевременные решения;

- деятельность менеджеров центров ответственности становится более мотивированной, если они могут проявлять собственную инициативу;

- небольшое подразделение имеет преимущество «дружного коллектива» при решении определённых задач;

- высшее управление, освободившись от бремени ежедневных решений, может сфокусироваться на стратегическом планировании для всего организации.

К числу *недостатков* управления по центрам ответственности можно отнести некомпетентные решения в случае, когда благо подразделений ставится выше, чем благо организации в целом.

Эта ситуация может возникнуть по следующим причинам:

- несогласованность деятельности организации в целом и отдельного центра ответственности;

- недостаток информации, по которой менеджеры центра ответственности могут определить влияние своей деятельности на другие подразделения организации;

- дублирование функций;

– сокращение лояльности по отношению к организации в целом, так как отдельные менеджеры центров ответственности могут не учитывать деятельность других центров ответственности этой же организации, не отличая их от внешних контрагентов.

Проблемы внедрения и дальнейшего развития управленческого учёта в рамках контроля по центрам ответственности связаны с адаптацией зарубежного опыта внутрифирменного управления к белорусским условиям.

К числу основных проблем внедрения следует отнести:

- отсутствие системного подхода к разработке и внедрению управленческого учёта, несмотря на наличие в отечественной практике основных элементов управленческого учёта (носителей затрат, опыта калькулирования, планирования и учёта затрат),
- недостаточное внимание к аналитической функции системы бухгалтерского учёта и её ориентации в основном на запросы внешних пользователей,
- отсутствие внутренней отчётности, обеспечивающей обратную информационную связь в управленческом учёте,
- наличие практических трудностей при классификации затрат на постоянные и переменные, поскольку некоторые виды затрат могут иметь полупеременный (полупостоянный) характер,
- неоднозначность трактовки понятий, используемых в западном управленческом учёте, что затрудняет понимание предлагаемых методических подходов и решений.

11.3 Основные типы центров ответственности

Выделение центров ответственности является основой финансовой структуры организации, при построении которой необходимо определить тип центра ответственности. Существующие в отечественной и зарубежной литературе классификации центров ответственности различаются по количеству признаков и по содержанию. Представляет интерес рассмотреть некоторые из существующих классификационных признаков.

1. По целеполаганию управления. В основе его лежит выделение целей и объектов стратегического, тактического и оперативного управления.

В оперативных центрах ответственности объектом является заданный текущий процесс; целью - обеспечение выпуска и реализации продукции в заданных объемах и номенклатуре при оптимизации затрат; в стратегических центрах ответственности объектом являются стратегические направления развития организации.

Для выделения стратегических центров ответственности необходимо определить место внутренних структур в формировании и оптимальной реализации стратегических направлений развития организации.

2. По уровню управления центры ответственности можно разделить на корпоративные, организации, подразделения.

3. По объему полномочий и ответственности менеджера выделяют центр затрат, центр продаж, центры прибыли и центры инвестиций (рисунок 11.1).

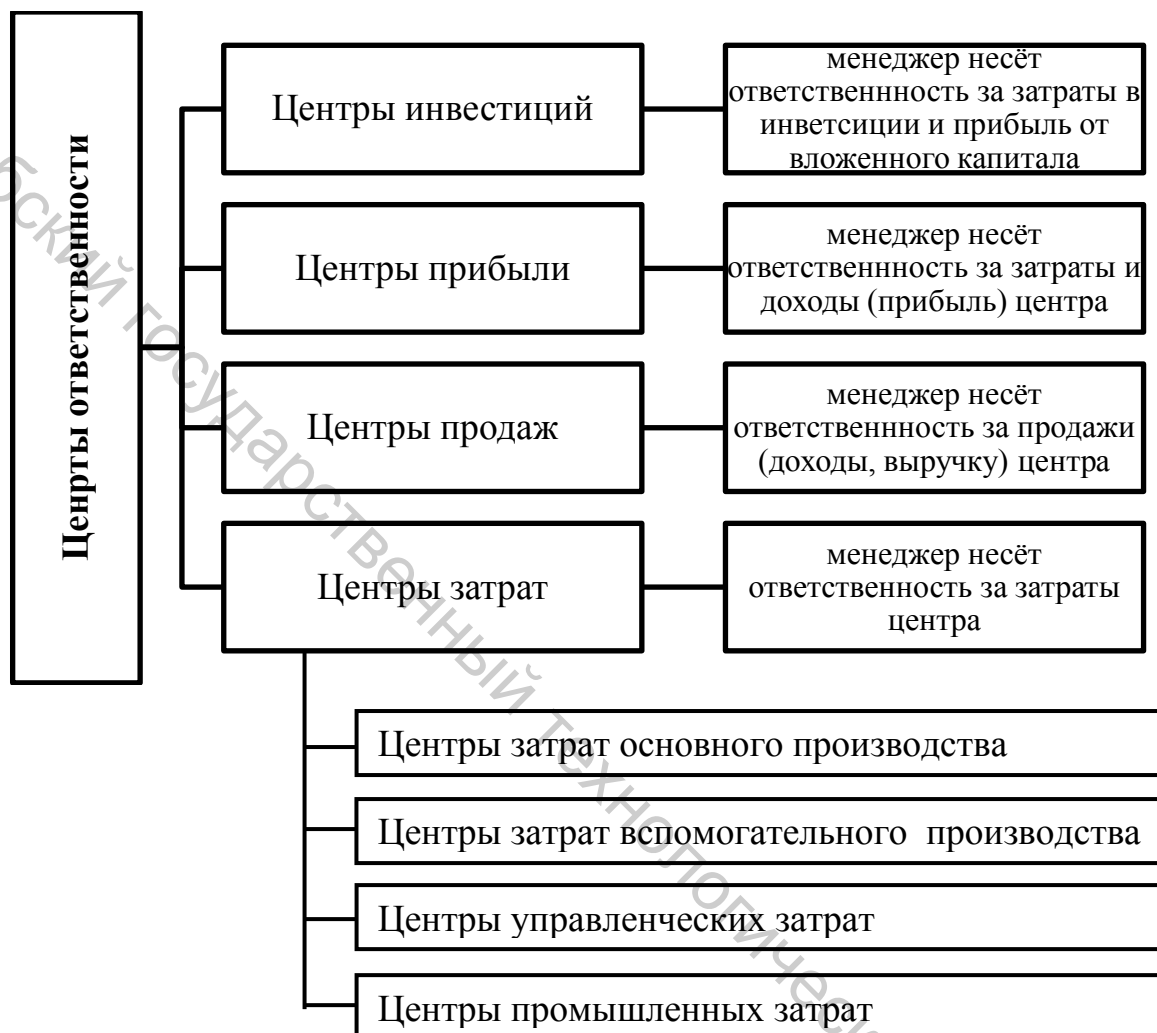


Рисунок 11.1 – Классификация центров ответственности в зависимости от объёмов полномочий и ответственности менеджера

Центр затрат – производственная единица, в которой имеет место потребление ресурсов и накопление соответствующих издержек. Менеджер центра затрат несёт ответственность только за расходование средств в соответствии с доверенным ему бюджетом. Цель менеджера центра затрат – долговременная минимизация издержек производства. Его деятельность оценивается на основе бюджета и отчёта о фактических затратах.

Центры обслуживания – участки, которые непосредственно обеспечивают услуги, необходимые для эффективного осуществления производственного процесса, относительно своей компетенции.

Центры прибыли– центры ответственности, от которых в большей степени зависят главные определяющие прибыль элементы, т.е. объем продаж, продажная цена, переменные и постоянные издержки. Менеджер несёт ответственность за доверенные ему задания по формированию прибыли и, следовательно, полностью контролирует как формирование доходов от реализации продукции, так объем затрат на её изготовление. Центры прибыли оцениваются посредством разработки отчётности, имеющей много общего с отчётом о прибыли, на уровне всего организации на предмет выполнения планового объема реализации и плановых издержек.

Центры инвестиций– центры, ответственные за формирование и использование активов организации. Менеджер несёт ответственность за эффективность производственных вложений в основные средства центра. Оцениваются так же, как и центры прибыли. Основным контролирующим показателем при этом является уровень прибыли на инвестированный капитал. Поэтому в центрах инвестиций контролируют и затраты, и доходы, и инвестиции.

4. В зависимости от выполняемых задач и функций выделяют основные и обслуживающие центры ответственности.

Основные центры ответственности занимаются непосредственным производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции (работ, услуг). Примерами таких центров могут служить участки и цехи основного производства.

Обслуживающие центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а затем в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость продукции, (работ, услуг). К таким центрам можно отнести отделы администрации, ремонтный цех, транспортный цех и т.д.

5. По принципу производственных функций. Здесь обособляют центры ответственности, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению.

Центры ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т.п. Аналогичные задачи выполняет центр ответственности сбыта, однако, применительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции (работ, услуг). Оба вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат. В отличие от них центры ответственности управления могут иметь только затраты. Производственные центры ответственности представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию технологических линий, групп оборудования внутри цеха,

затраты отдельных цехов основного и вспомогательных производств и организации в целом.

6. По степени совпадения с местом возникновения затрат центры ответственности подразделяются на совпадающие и несовпадающие.

Зачастую в экономической литературе имеют место случаи ошибочного отождествления понятий место возникновения затрат и центр ответственности. Место возникновения затрат может быть не связано с областью ответственностью и представляет собой любое подразделение организации, где возникают затраты, но отсутствует контроль за ними со стороны руководителей. На практике нередки ситуации, когда менеджер центра ответственности несет ответственность за отклонения в затратах, возникших в другом подразделении. Например, начальник цеха не будет отвечать за перерасход в подчиненном ему месте возникновения затрат, если сырье не соответствует запланированным параметрам. В этом случае ответственным будет начальник отдела снабжения. Администрация сама должна решать, в каком разрезе классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности.

7. В зависимости от места иерархии центров ответственности, необходимо учитывать тип организационной структуры.

При горизонтальной организационной структуре центров ответственности различают два варианта:

- **одновидовые** (когда все центры ответственности признаются одного вида, например, центры затрат);
- **многовидовые** (когда на одном уровне могут существовать центры затрат, центры дохода, центры прибыли).

При пирамидальной организационной структуре центры ответственности - цеха, например, являются центрами затрат, группа цехов с замкнутым циклом производства уже представляет центр прибыли, а филиал, включающий цехи и отделы - центр инвестиций.

8. По отношению к внутреннему хозяйственному механизму (в рамках сложившихся экономических производственных отношений) целесообразно выделять аналитические и хозрасчетные центры ответственности.

Аналитические центры ответственности экономически не обособлены, т.е. они не связаны с системой внутреннего хозяйственного расчета. Они обеспечивают аналитический учет и детализацию ответственности за отдельные затраты.

Хозрасчетные центры обеспечивают контроль, ответственность и заинтересованность в их снижении. По хозрасчетным центрам ответственности, совпадающим с местами возникновения затрат, обособленного аналитического учета не ведут, а пользуются уже имеющейся информацией по местам возникновения затрат.

Формирование центров ответственности и, соответственно, наделение их определенным статусом (типом) зависит от отраслевых особенностей,

технологии и организации производственного процесса, методов переработки исходных материалов, состава выпускаемой продукции, уровня технической оснащённости и других факторов.

11.4 Система управленческого контроля за деятельностью центров ответственности

Управленческий учёт и контроль по центрам ответственности обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах центров ответственности и нацелен на оценку деятельности отдельных менеджеров и подразделений.

В идеале все затраты должны быть закреплены за определёнными подразделениями и конкретными подотчётными лицами. Если за определённым центром закрепляется ответственность за какие-то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На практике абсолютного контроля или полного влияния может не существовать, поэтому часто используют понятие «относительный контроль».

Рациональная организация учёта по центрам ответственности предполагает соответствующее построение аналитического учёта затрат на производство, включая разработку кодов элементов и статей расходов по местам (центрам) их возникновения, подразделение затрат на зависящие (подконтрольные) и не зависящие от данного подразделения, прямые и косвенные, переменные и постоянные, что необходимо для последующего их анализа.

По данным внутреннего учёта ежемесячно составляются отчеты об исполнении бюджетов. Отчёт каждого уровня управления, как правило, включает 5 колонок:

- наименование затрат;
- затраты по бюджету текущего месяца;
- затраты по бюджету предыдущего месяца;
- отклонение от текущего бюджета;
- отклонения от предыдущего месяца.

Отклонения могут быть либо положительными (в скобках) и означать перерасход, либо отрицательными (без скобок) и означать экономию затрат. Бюджетные данные в отчёте пересчитываются по формуле гибкого бюджета, т.е. скорректированы на фактический объём производства.

Отличительная черта учёта по центрам ответственности – изменяющаяся величина подробностей, включаемых в отчёты, подготавливаемые на различных уровнях управления. Фактически это отсутствие подробностей (расшифровки статей в отчётах) так называемого управления по исключениям. Управление по исключениям – это принцип, означающий, что менеджеру, стоящему выше, нет необходимости проверять операционные подробности на

более низком уровне, пока не появится проблема, т.е. учётные данные сжимаются так, чтобы их можно было быстро проанализировать.

Так же при составлении отчётов необходимо иметь в виду, что отчёты, предоставляемые высшему руководству, не являются результатом суммирования отчётов нижестоящих уровней.

В отчётах могут быть указаны наилучшие (эталонные) достижимые стандарты. Кроме того, в отчётах целесообразно указывать причины различий между фактическими и бюджетными результатами, выделять особо важную информацию (ключевые показатели) и информацию, характеризующую персональную ответственность менеджеров соответствующих подразделений.

Составление отчётов о результате деятельности центров ответственности осуществляется в ограниченной связи с анализом отражаемой в них информации. В процессе анализа устанавливается влияние положительных и отрицательных факторов на величину затрат и доходов (прибыли) подразделения, исследуются причины отклонений от бюджетных показателей, даётся оценка деятельности менеджера центра ответственности. Если обнаружены отклонения по бюджету и они в компетенции менеджера данного центра, то он должен принять соответствующие меры по их нейтрализации.

Деятельность менеджеров центров затрат контролируют посредством выполнения последними доведённых до них сметы (бюджета) ожидаемых затрат.

Сущность контроля затрат заключается в следующем:

- 1) за определённые статьи затрат закрепляются ответственные лица;
- 2) эти ответственные лица должны иметь реальную возможность влиять на величину данных затрат;
- 3) разрабатываются гибкие бюджеты с пересчётом затрат на фактические объёмы с учётом поведения затрат;
- 4) составляется отчёт об использовании сметы (бюджета) и определяются положительные и отрицательные отклонения;
- 5) отражаются в отчётах статьи, по которым достигнуты наибольшие положительные отклонения.

Бюджеты затрат и отчёты об их исполнении – это первый уровень внутренней отчётности о затратах и результатах, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учёта.

Менеджеры центров прибыли несут ответственность и обладают полномочиями как в части затрат, так и в части поступлений (выручки с продаж и прочих доходов).

Существуют различные рекомендации по составлению отчёта о прибыли для данных центров:

- 1) используются стандартные показатели бухгалтерской отчётности организации к отдельным центрам прибыли только в той части показателей, которые непосредственно связаны с реализованной центром за бюджетный

период продукцией и производственной себестоимостью, отнесённой на эту продукцию;

2) форма, в которой отражается показатель маржинального дохода вместо прибыли от реализации, что подчёркивает роль переменных затрат и поступлений центров прибыли.

Отчёты о прибыли формируют второй уровень внутренней управленческой отчётности.

Центры инвестиций можно рассматривать и как центры затрат, и как центры прибыли. Поэтому к ним в равной мере применимы те же учётно-аналитические инструменты (или их комбинация), что и к первым двум типам центров ответственности, т.е. здесь составляются как отчёты о затратах, так и отчёт о прибыли.

Перед руководителями организации обычно стоит задача, как оценить и сравнить результаты деятельности подразделений (сегментов бизнеса), рассматриваемых в качестве центров инвестиций.

Критерием оценки деятельности центра ответственности может выступать:

- прибыль центра ответственности;
- рентабельность активов центра ответственности;
- экономическая добавленная стоимость (11.1):

$$\text{ЭДС} = (\text{П} - \text{Об-ва}) \quad (11.1)$$

или

$$\text{ЭДС} = (\text{П} - \text{стоимость платы за капитал})$$

Показатели центров инвестиций – это третий уровень внутрихозяйственной управленческой отчётности.

12 СЕГМЕНТАРНАЯ ОТЧЁТНОСТЬ И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СЕГМЕНТОВ БИЗНЕСА

12.1 Сущность сегмента бизнеса. Значение сегментарной отчётности

12.2 Сегментарная отчётность как основа оценки деятельности центров ответственности

12.3 Финансовые и нефинансовые критерии оценки эффективности сегментов бизнеса

12.1 Сущность сегмента бизнеса. Значение сегментарной отчётности

В последние десятилетия структура организаций стала формироваться с учетом производства определенного типа продукции или услуг и соответствующих функциональных служб. Часть фирмы, работающая на

внешнего потребителя или представляющая относительно самостоятельное структурное подразделение, называется сегментом. Принято выделять два типа сегментов: операционный и географический:

• **операционный сегмент** — часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородная группа товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и направлена на получение прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг;

• **географический сегмент** — часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации.

Количество сегментов устанавливается исходя из учета определенных правил формирования сегментов и степени важности сегмента в деятельности организации. Критерием формирования сегмента является, например, рекомендуемый минимальный 10%-ый уровень валовых доходов и прибыли от основной деятельности или суммарных активов в целом.

Сегментарная отчетность — это отчетность, сформированная определенным сегментом бизнеса.

Набор показателей, отражаемой в отчетности каждого конкретного центра ответственности различен, но в целом, сегментарная отчетность включает доходы сегмента, его расходы и финансовый результат.

Доход сегмента складывается из доходов, которые непосредственно можно отнести на сегмент, и части общей выручки, которая обоснованно может быть отнесена на сегмент.

Доход операционного сегмента — выручка от продажи определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг.

Доход географического сегмента — выручка от производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности.

Не являются доходами сегмента: проценты и дивиденды, доходы от продажи финансовых вложений, кроме случаев, когда такие доходы являются предметом деятельности сегмента.

Расходы сегмента включают расходы, которые непосредственно можно отнести на сегмент, часть общих расходов организации, которая может быть обоснованно отнесена на данный сегмент.

Не относятся к расходам сегмента: расходы по финансовым вложениям, так как они не являются предметом деятельности сегмента; налог на прибыль.

Финансовый результат деятельности сегмента определяется как разность между полученными им доходами и понесёнными при этом расходами.

Информация сегментарной отчетности позволяет администрации организации контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров. На её 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 организации.

Решение этих задач осложняется тем, что деятельность одного менеджера может оказывать влияние на деятельность других управляющих. Например, работники службы сбыта могут столкнуться с трудностями при реализации товаров, не отвечающим заказчику требованиям качества. Полностью исключить такую взаимозависимость невозможно, однако, воздействие можно минимизировать при тщательном выборе центров ответственности, надлежащем информационном обеспечении, установлении объективных критериев оценки деятельности структурных подразделений (к примеру, возложив на начальников цехов ответственность не только за затраты, но и за качество произведенной продукции, можно избежать конфликтов между сбытом и производством).

Кроме того, сегментарная отчетность помогает в работе самим менеджерам. Руководителю любого уровня всегда следует знать, насколько хорошо он работает. Если его планы не выполняются, он должен узнать об этом как можно раньше. В противном случае менеджер не сможет своевременно откорректировать планы своего подразделения, и поставленная перед ним цель окажется нереальной. Таким образом, четко налаженный контроль позволит руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения и пересматривать цели вверенного ему подразделения период планирования.

Именно поэтому контроль за результатами деятельности центров ответственности в управленческом учете часто называют обратной связью.

Информация сегментарной отчетности используется с целью принятия разнообразных управленческих решений. Для многих отечественных организаций вопрос выживания сегодня напрямую связан с необходимостью реструктуризации бизнеса (выделение сегментов бизнеса, центров прибыли).

Как и любое другое управленческое решение, решение о реструктуризации должно основываться на тщательном изучении и анализе имеющейся бухгалтерской информации, сформированной по сегментам бизнеса. Уверенность руководства предприятия в необходимости проведения децентрализации производства должна подкрепляться соответствующими экономическими расчетами.

При этом будут сравниваться между собой, как минимум, два альтернативных варианта эффективности функциональной структуры организации — существующей (базовой) и проектируемой (формируемой в результате проведения децентрализации). Такое сопоставление окажется возможным лишь при условии существования в реструктурируемой организации системы сегментарного учета и отчетности.

Наконец, вопросы составления сегментарных отчетов напрямую связаны с трансфертным ценообразованием. На базе этих цен формируется отчетность сегмента. От степени обоснованности разработанных организацией трансфертных цен зависит объективность оценки качества работы центра ответственности.

12.2 Сегментарная отчётность как основа оценки деятельности центров ответственности

Сегментарная отчетность создается бухгалтером-аналитиком. Основная цель такой отчетности — обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных внутренних пользователей. Поэтому при ее формировании необходимо учитывать следующие принципы:

- 1) отчетность должна быть конкретной и адресной;
- 2) быть оперативной;
- 3) охватывать главное, все то, что приближает к поставленной цели деятельности сегмента;
- 4) иметь удобную форму представления;
- 5) содержать информацию, полезную менеджерам для дальнейшей работы;
- 6) содержать минимальный объем информации, на основе которого можно принимать рациональные управленческие решения и осуществлять конкретные действия;
- 7) периодичность составления отчетности должна определяться целями и задачами сегмента;
- 8) позволять осуществлять управление отклонениями, способствовать выявлению факторов роста прибыли или причин возникновения убытков по каждому сегменту;
- 9) затраты на подготовку сегментарной отчетности не должны превышать экономический эффект от ее использования.

Данные такой отчетности должны позволять руководству организации:

- оценивать качество работы каждого сегмента бизнеса;
- контролировать качество работы менеджеров, возглавляющих центры ответственности;
- выбирать наиболее рациональное управленческое решение при рассмотрении альтернативных вариантов и т. п.

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 руководствуется принципом экономичности, в соответствии с которым затраты на подготовку сегментарной отчетности не должны превышать экономический эффект от ее использования.

К формам отчетности разных подразделений предъявляются различные требования, в зависимости от того, к какому виду центров ответственности эти подразделения относятся.

В основе составления отчетов **по центрам затрат** лежит принцип контролируемости, 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 менеджером.

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. Данный принцип реализуется ввиду включения в отчеты только тех затрат, которые подконтрольны данному центру ответственности.

Любая сегментарная отчетность (в том числе формируемая и по центрам затрат) должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет реализовать на практике принцип **управления по отклонениям**.

Управление по отклонениям способствует:

1) оперативному выявлению факторов роста прибыли или причин возникновения убытков по каждому подразделению или продукту. Ими 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;

2) установлению ответственности за возникшие неблагоприятные отклонения. В рамках затронутой нами проблемы наибольший интерес представляет анализ отклонений, возникающих по отдельным структурным подразделениям, хотя они могут рассчитываться и по организации в целом, и по отдельным видам продуктов.

Основным инструментом, позволяющим контролировать деятельность центра затрат, являются сметы об ожидаемых затратах. Они формируются на основе планов управления и концепции контролируемых затрат.

Сущность контроля затрат состоит в следующем:

1) закрепляются ответственные лица за определенные статьи затрат организации;

2) эти ответственные лица должны иметь реальную возможность влиять на величину данных затрат;

3) разрабатываются гибкие сметы, использование которых позволяет пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Для перерасчета необходимо затраты разделить в смете на переменные (прямо пропорциональные динамике объемных показателей) и постоянные, что позволит исключить неконтролируемое изменение затрат;

4) фактические результаты сравниваются с запланированными величинами, определяются отклонения от сметы. Положительное отклонение обозначает перерасход, отрицательное — экономию. Формируется отчет об исполнении смет. Сметные данные пересчитываются по формуле гибкой сметы для определения реального уровня затрат;

5) наряду с суммарными величинами в отчетах должны указываться статьи, отражающие наиболее положительные или наименее отрицательные результаты (например, отклонения более 4% от сметных затрат).

Отчет центра прибыли.

Отчет имеет форму отчета о прибыли. Данный отчет должен отражать затраты и поступления подразделений вплоть до формирования валовой прибыли от реализации ($P_{\text{вал}}$) или прибыли от основной деятельности ($P_{\text{од}}$) (12.1):

$$P_{\text{вал}} = ЧВ - C_{\text{произв}}, \quad (12.1)$$

где ЧВ – чистая выручка от продаж (выручка от продаж на сторону, выручка от продаж своей продукции (работ, услуг) другим центрам ответственности по трансфертным ценам минус предоставленные скидки и возврат), руб.;

$C_{\text{произв}}$ – производственная себестоимость реализованной продукции (прямые материальные и прямые трудовые затраты, накладные расходы данного центра ответственности), руб.

Прибыль от основной деятельности (12.2):

$$P_{\text{од}} = P_{\text{вал}} - Z_{\text{опер}}, \quad (12.2)$$

где $Z_{\text{опер}}$ – операционные расходы (часть затрат отчетного периода, включающая расходы на реализацию (коммерческие), общие и административные (общехозяйственные) расходы, но не включающая выплачиваемые проценты за кредит и налог на прибыль), руб.

Пример отчета центра прибыли представлен в таблице 12.1.

На основе такого отчета можно распределять операционные затраты организации между подразделениями. В качестве базы распределения операционных расходов организации используют затраты подразделений на оплату труда, доход подразделений и их прибыль. Наиболее объективной базой распределения операционных расходов по подразделениям является прибыль.

Для распределения операционных расходов организации в целом между подразделениями необходимо:

- 1) определить коэффициент распределения затрат (12.3):

$$K = Z_{\text{опер}} / P_{\text{опер}}, \quad (12.3)$$

где $P_{\text{опер}}$ – операционная прибыль организации, руб.

- 2) рассчитать величину операционных расходов подразделений путем умножения размера операционной прибыли подразделения ($P_{\text{опер}_i}$) на значение коэффициента распределения (12.3):

$$Z_{\text{опер}_i} = K \times P_{\text{опер}_i} \quad (12.3)$$

Таблица 12.1 – Пример отчета центра прибыли

В д. е.

Наименование показателя	Значение показателя по подразделениям			Итого
	А	Б	В	
1. Чистые продажи	3000	2000	1000	6000
2. Производственная себестоимость реализованной продукции	2000	1200	600	3800
3. Валовая прибыль (стр. 1 - стр. 2)	1000	800	400	2200
4. Прямые операционные расходы	400	300	150	850
5. Операционная прибыль подразделений (стр. 3 - стр. 4)	600	500	250	1350
6. Операционные расходы организации	900			
7. Операционная прибыль организации (стр. 5 - стр. 6)	450			
8. Расходы на выплату процентов	100			
9. Прибыль до налогообложения	350			
10. Налог на прибыль	200			
11. Чистая прибыль	150			

Отчёт центра инвестиций.

Центр инвестиций объединяет центр затрат и центр прибыли, поэтому отчёт центра инвестиций составляется как комбинация отчётов центров затрат и центра прибыли.

12.3 Финансовые и нефинансовые критерии оценки эффективности сегментов бизнеса

Вклад центров ответственности в формирование конечного финансового результата организации, как правило, неодинаков. Поэтому для оценки качества работы центров ответственности необходимо сформировать обобщенные критерии, которые позволяли бы учитывать:

- *результативность* — степень достижения центром ответственности поставленной цели;
- *эффективность* — уровень оптимизации, т.е. выполнения заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимального выполнения объема работ при заданном размере ресурсов.

Обобщенные критерии оценки деятельности подразделений формируются из частных критериев. Они могут быть финансовыми и нефинансовыми (оценка качества работы (продукции), уровень обслуживания и т. п.). С помощью финансовых критериев руководство организации оценивает деятельность подразделений за отчетный период, а на основе нефинансовых критериев прогнозирует результаты будущей деятельности.

Существует *несколько правил* комбинированного использования *финансовых и нефинансовых* показателей для оценки деятельности сегментов:

1. Число показателей должно быть больше двух, но меньше шести.
2. В системе показателей должны быть представлены как финансовые, так и нефинансовые критерии оценки деятельности.
3. Нефинансовые показатели должны отвечать следующим требованиям:
 - а) у сегментов существует возможность их улучшения (совершенствования);
 - б) они должны контролироваться ответственным лицом, способны принимать меры по их улучшению;
 - в) они должны быть связаны с финансовыми результатами, т.е. улучшение нефинансовых показателей должно вызывать улучшение финансовых результатов.
4. Показатели должны быть взаимозависимы и ограничивать друг друга, однако степень этой взаимозависимости должна быть умеренной. Следует избегать такой ситуации, когда улучшение одних показателей может быть достигнуто лишь в ущерб иным показателям. С другой стороны, при подборе критериев оценки деятельности необходимо помнить, что улучшение одного показателя не должно автоматически приводить к улучшению других.
5. Необходимо разрабатывать новые альтернативные показатели на случай, если наглядность существующих критериев снизится. Этот процесс должен быть перманентным.

Основным **финансовым критерием** оценки деятельности подразделений является прибыль, которая служит основой для расчета других показателей:

рентабельности активов, остаточной прибыли, экономической добавленной стоимости.

Прибыль центра ответственности определяется как разность между выручкой, полученной центром ответственности, и понесенными в связи с этим издержками.

Рентабельность активов подразделения — относительный показатель, характеризующий эффективность использования средств, инвестированных в активы подразделения.

При расчете рентабельности активов подразделения важно оценить влияние на ее изменение таких факторов, как рентабельность продаж подразделения (отношение прибыли подразделения к выручке от продаж), оборачиваемость активов (отношение выручки от продаж к стоимости активов).

Недостаток этого показателя: являясь относительным показателем, он не позволяет оценить важность существования отдельного центра ответственности (бизнес-единицы) для организации в целом. Поэтому данный показатель необходимо использовать в сочетании с показателем прибыли.

Остаточная прибыль — прибыль, зарабатываемая подразделением сверх минимально необходимой нормы прибыли, установленной организацией.

Размер нормы прибыли подразделения устанавливается, как правило, руководством организации исходя из учета специфики деятельности организации, уровня риска, связанного с видом деятельности центра ответственности. Подразделения, осуществляющие деятельность в рискованных отраслях, должны иметь более высокую прибыль, имеют более высокую норму прибыли. Рост остаточной прибыли в динамике свидетельствует о повышении уровня эффективности использования подразделением своих активов.

Остаточная прибыль наглядно показывает:

- стоимость капитала, инвестированного в активы подразделения;
- прибыль подразделения для организации сверх минимальной прибыли, а также отражает вклад подразделения в общие результаты деятельности.

Для оценки дополнительного вклада подразделения в общие результаты деятельности организации следует определить *долю остаточной прибыли каждого сегмента в общей остаточной прибыли*.

Показатель возврата на вложенный капитал — отношение прибыли подразделения к инвестициям, вложенным в подразделение ($I_{п}$) (12.4):

$$K_{отд} = \frac{\Pi_{п}}{I_{п}} \quad (12.4)$$

Средства, вложенные в одно подразделение, могли бы быть использованы альтернативно в другом подразделении и обеспечили бы гораздо более высокий уровень возврата. Поэтому необходимо внутри самой

организации определить наиболее оптимальное распределение собственного капитала.

Для этого следует учитывать такие показатели, как *рентабельность продаж* ($R_{пр}$) и *отдача от вложенного капитала* ($K_{отд}$). Эти показатели характеризуют эффективность менеджмента организации и уровень использования вложенного капитала в деятельности организации (12.5):

$$K_{отд} = \Pi_{п} / I_{п} = (\Pi/B) \times (B / I_{п}) = R_{пр} \times K_{отд} \quad (12.5)$$

Учет взаимосвязи данных показателей позволяет руководству организации выявить причины, обуславливающие тот или иной уровень эффективности, своевременно наметить мероприятия по улучшению использования собственного капитала.

Увеличение отдачи от вложенного капитала может быть достигнуто, в частности, за счет:

- 1) увеличения объемов реализации при сохранении уровня цен на продукцию;
- 2) увеличения продажной цены, если продукция является конкурентоспособной;
- 3) сокращения переменных или постоянных затрат на производство и реализацию продукции;
- 4) снижения вложений в подразделение.

Величина показателя складывается под воздействием индивидуальных операций. Средняя величина показателя будет ухудшаться, если подразделение занимается сделками, которые обещают меньший, чем достигнутый, уровень возврата на вложенный капитал. *Экономическая добавленная стоимость* (ЭДС) — разность между прибылью подразделения и стоимостью всех обязательств показывает, сколько стоимости было «добавлено» в отчетном периоде по сравнению с предыдущим периодом. Данный показатель отражает рост стоимости акционерного капитала подразделения.

Экономическая добавленная стоимость характеризует возможности подразделения покрывать стоимость капитала подразделения.

Расчет ЭДС осуществляется следующим образом:

- 1) указывается размер активов бизнес-единицы, которые вовлечены в получение прибыли (основные средства, запасы, дебиторская задолженность, денежные средства и т. п.). Активы бизнес-единицы называются операционным капиталом (ОК);
- 2) указываются источники формирования операционного капитала;
- 3) определяется цена операционного капитала по формуле (12.6):

$$\text{ЦОК} = \sum \text{Ц}_i \times \text{Д}_i, \quad (12.6)$$

где Ц_i — цена i -го источника средств, руб.;

D_i – удельный вес i -го источника средств в их общей сумме.

4) определяется размер чистой операционной прибыли ($ЧП_{\text{опер}}$) – прибыли после уплаты налогов;

5) определяется размер экономической прибыли – разность между чистой операционной прибылью и платой за капитал, вложенный в данный бизнес-сегмент (12.7):

$$П_э = ЧП_{\text{опер}} - ПК \quad (12.7)$$

6) ЭДС рассчитывается как разность между экономической прибылью отчетного периода и экономической прибылью предшествующего периода (12.8):

$$ЭДС = П_{э1} - П_{э0} \quad (12.8)$$

Если значение ЭДС положительно, то в отчетном периоде организация работала более эффективно. Рост ЭДС свидетельствует о росте доходов акционеров, так как увеличились стоимость акций и сумма дивидендов.

На величину экономической добавленной стоимости существенное влияние оказывает цена заемного капитала. Поэтому менеджерам центров ответственности необходимо стремиться к сокращению стоимости капитала, к повышению уровня прибыли.

Оценка деятельности подразделений и их менеджеров носит стратегический характер. Использование перечисленных выше критериев позволяет руководству организации принимать объективные управленческие решения, касающиеся эффективности ведения бизнеса, увеличения инвестиций в тот или иной сегмент бизнеса, финансирования одних сегментов за счет денежных средств других сегментов и т. п.

При оценке деятельности менеджеров необходимо учитывать вид деятельности подразделения, уровень развития бизнеса. В интенсивно развивающихся видах бизнеса значения критериев оценки могут быть достаточно высокими, несмотря на низкий уровень менеджмента.

13 ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

13.1 Понятие управленческих решений и их классификация

13.2 Анализ безубыточности производства (CVP-анализ)

13.3 Принятие решений по ассортименту

13.4 Принятие решений по ценообразованию

13.5 Принятие решений по производству новой продукции

13.1 Понятие управленческих решений и их классификация

Управленческое решение – это взвешенный шаг, результатом которого являются осуществление действия для достижения цели организации или воздержание от него. Оно является неотъемлемой частью деятельности менеджера. Данное понятие рассматривается как: фиксированный управленческий акт, постановление, приказ и т. д.; процесс разработки и реализации решения по разрешению проблемы; выбор альтернативы при решении проблемы.

Объектом управленческого решения, как правило, являются проблемы, связанные с разрешением теоретических и практических вопросов деятельности организации как в краткосрочном, так и в долгосрочном периодах.

Требования, предъявляемые к управленческим решениям:

1. всесторонняя обоснованность решений (наличие потребности и возможностей ее удовлетворения);
2. правомерность (соответствие принимаемого решения законодательству);
3. непротиворечивость (вновь принимаемые решения не должны противоречить уже существующим и дублировать их);
4. своевременность (принятие решения в тот момент, когда оно может и должно быть реализовано);
5. обеспеченность ресурсами;
6. ясность и лаконичность (недопустимость двойственного толкования решений и излишнего красноречия).

Всё многообразие управленческих решений можно проклассифицировать следующим образом:

1. По *характеру процесса* принятия решения выделяют:
 - интуитивные решения — выбор, сделанный только на основе ощущения того, что он правилен. Менеджер, принимающее решение, не занимается при этом сознательным взвешиванием «за» и «против» по каждой альтернативе и не нуждается даже в понимании ситуации. То, что мы называем озарением или шестым чувством, и есть интуитивные решения;
 - решения, основанные на суждениях, — выбор, обусловленный знаниями или накопленным опытом. Менеджер использует знание о том, что случалось в сходных ситуациях ранее, чтобы спрогнозировать результат альтернативных вариантов выбора в существующей ситуации. Опираясь на здравый смысл, он выбирает альтернативу, которая принесла успех в прошлом. Однако суждение невозможно соотнести с новой ситуацией, поскольку у руководителя отсутствует опыт, на котором он мог бы основать логический выбор. Сюда следует отнести любую ситуацию, новую для организации, например, изменение ассортимента производимых изделий, разработку новой технологии или опробование системы вознаграждений, отличающейся от

действующей. В сложной ситуации суждение может оказаться неверным, поскольку факторов, которые необходимо учесть, слишком много для «невооруженного» человеческого разума и он не в состоянии их всё охватить и сопоставить;

- рациональные решения. Главное различие между решениями рациональным и основанным на суждении заключается в том, что первое не зависит от прошлого опыта. Рациональное решение обосновывается с помощью объективного аналитического процесса. В процессе управления организацией желательно, чтобы все принимаемые решения были рациональными.

2. По количеству альтернатив выделяют:

- стандартные решения — однозначный выбор, но он не имеет характер безоговорочной правильности и не вполне может соответствовать истинной причине проблемы;

- многоальтернативные решения. Многовариантная разновидность решений встречается не так часто, характеризуется множеством вариантов решения;

- инновационные решения — выбор при отсутствии очевидных альтернатив. В данном случае идет процесс переключения с рационального на творческое мышление, а затем снова на рациональное. При анализе вариантов решения может быть использован метод комбинирования лучших черт известных альтернатив.

3. По частоте принятия решений выделяют:

- единовременные решения — решения крупных проблем. Примером таких решений может быть решение о создании или ликвидации организации;

- циклические решения — решения проблем, имеющих известный цикл. Пример менеджмента циклических решений: один раз в год принимаются решения по исполнению бюджета текущего года и принятию бюджета на следующий год;

- частые решения — решения, необходимость в принятии которых возникает в случайные моменты времени по несвязанным между собой проблемам настолько часто, что процесс можно считать непрерывным.

4. По времени наступления последствий для объекта управления выделяют:

- стратегические решения — решения относительно набора действий, направленных на достижение целей организации посредством ее приспособления (адаптации) к изменениям внешней среды. Стратегическое решение реализуется через распределение ресурсов, адаптацию к внешней среде, внутреннюю координацию и организационное стратегическое предвидение. Инструмент принятия таких решений — стратегическое планирование, т.е. определение управленческого процесса создания и поддержания стратегического соответствия между целями фирмы, ее потенциальными возможностями и шансами в сфере маркетинга. Стратегическое планирование часто опирается на четко сформулированное

программное заявление фирмы, изложение вспомогательных целей и задач, здоровый хозяйственный портфель и стратегию роста;

- перспективные решения — решения, направленные на принятие и реализацию перспективных планов;

- текущие решения — решения, развивающие и уточняющие перспективные решения и принимающиеся в рамках подсистемы или этапа одного из его циклов, например, цикла разработки. Текущие решения охватывают производственные процессы по изготовлению и поставкам подсистем (основных блоков и комплектующих) изделия;

- оперативные решения — решения, охватывающие производственные процессы по изготовлению и поставкам элементов более низкого (по отношению к рассмотренным выше) уровня, доводящие плановое задание до конкретных исполнителей в каждом центре ответственности. Оперативные решения принимаются в отношении конкретного элемента нижнего уровня товара (например, материала упаковки) или элемента производственной системы (например, загрузки конкретного рабочего места на текущую рабочую смену);

- стабилизационные решения — решения, принимающиеся для обеспечения нахождения системы и ее подсистем в области управляемых или допустимых состояний.

5. По числу субъектов, влияющих на принятие решения, выделяют:

- определяющие решения — решения, принимаемые одним менеджером;

- конкурентные решения — решения, разрабатываемые на нескольких уровнях управления;

- адаптирующие решения — решения, принимаемые коллегиально, на основе оценок группы экспертов.

6. По технологии разработки решения выделяют:

- организационные решения, цель которых — обеспечение движения к поставленным перед организацией задачам. Поэтому наиболее эффективным организационным решением становится выбор, который будет на самом деле реализован и внесет наибольший вклад в достижение конечной цели. Организационные решения можно квалифицировать как запрограммированные и незапрограммированные:

- запрограммированные решения – результат реализации определенной последовательности шагов или действий, подобных тем, что предпринимаются при решении математического уравнения. Как правило, число возможных альтернатив ограничено и выбор должен быть сделан в пределах направлений, заданных организацией. Программирование можно считать важным вспомогательным средством в принятии эффективных организационных решений. Определив, каким должно быть решение, руководство снижает вероятность ошибки. Происходит также экономия времени, поскольку подчиненным не приходится разрабатывать новую правильную процедуру

всякий раз, когда возникает соответствующая ситуация. Неудивительно, что руководство часто программирует решения под ситуации, повторяющиеся с определенной регулярностью;

– незапрограммированные решения — принимаются в ситуациях, которые в определенной мере новы, внутренне неструктурированы или сопряжены с неизвестными факторами. Поскольку заранее невозможно составить конкретную последовательность необходимых шагов, руководитель должен раз разработать процедуру принятия решения. К числу незапрограммированных можно отнести решения следующего типа: какими должны быть цели организации, как улучшить продукцию, как усовершенствовать структуру управленческого подразделения, как усилить мотивацию подчиненных. В каждой из подобных ситуаций (как чаще всего и бывает с незапрограммированными решениями) истинной причиной проблемы может быть любой из факторов. В то же время руководитель располагает множеством вариантов выбора;

▪ компромиссы – это решения, принимаемые с позиций системного подхода и учитывающие возможные последствия управленческого решения для всех сегментов организации.

7. По *прогнозной эффективности* выделяют:

▪ ординарные решения — решения, при которых эффективность расходования ресурсов на единицу полученного эффекта соответствует нормам и нормативам, принятым для рассматриваемой отрасли, вида деятельности. Среди ординарных могут быть выделены следующие типы решений:

– неэффективные — не позволяющие решить проблему;

– рациональные — позволяющие решить проблему;

– оптимальные — позволяющие решить проблему наилучшим в определенном критерии смысле образом или построить наилучшую систему в определенном критерии смысле;

▪ синергетические решения — решения, при которых эффективность расходования ресурсов на единицу полученного эффекта резко возрастает, т.е. эффект носит явно выраженный непропорционально возрастающий характер. Синергетические решения появляются, например, при разработке новых технологий. Поскольку эффект наиболее часто выражают в денежной форме, то наиболее часто синергетический эффект обнаруживается в финансовой сфере. В финансовом менеджменте такие решения называют эффектом рычага. Показатель синергии управленческого решения может включаться в состав критерия оценки эффективности, в частности, как дополнительный параметр эффекта;

▪ асинергетические решения — это решения, приводящие к непропорциональному снижению эффективности системы и (или) операции. В числе наиболее частых причин таких решений можно назвать: запаздывание решения, отсутствие необходимых ресурсов, низкий уровень организации, мотивации и др.

8. По степени *важности учета временных ограничений* выделяют:

- решения в реальном масштабе времени — решения, принимаемые и реализуемые достаточно быстро, чтобы контролировать и управлять объектом, в том числе и при возникновении нештатных ситуаций управления. К этой категории решений можно отнести все решения по реально протекающим процессам;
- решения, принимаемые в течение одного из этапов, — решения, ограниченные по времени рамками определенного этапа;
- решения, не имеющие явных ограничений по времени их принятия, — это прежде всего решения относительно начала какого-либо процесса или единичного действия;

9. По *составу и сложности реализации решения* выделяют:

- простые решения — решения, реализуемые при выполнении одного действия;
- процессные решения — решения, реализуемые при выполнении некоторой совокупности взаимосвязанных действий:
- алгоритмизированные решения — с четко определенными последовательностью, сроками выполнения составляющих действий и определенной ответственностью за их выполнение;
- размытые решения — слабоструктурированные по составляющим действиям и срокам их выполнения, т.е. решения, в которых не произведено однозначного распределения обязанностей и(или) ответственности за реализацию действий, составляющих решения.

10. По *характеру учета изменения условий реализации решения* выделяют:

- гибкие решения — решения, алгоритмы реализации которых предусматривают различные варианты действий в зависимости от возникающих условий;
- жесткие решения — имеют единственный вариант реализации при любых условиях и состоянии субъектов и объектов управления.

Возможны и другие подходы к классификации решений. Это обусловлено многообразием решений и существенных для конкретного случая факторов.

В целом, знание и использование классификационных признаков управленческих решений позволяет провести структуризацию стоящей перед менеджером задачи. Это позволяет более четко формулировать и решать задачи управления и способствует концентрации усилий и более эффективному расходованию времени и средств при разработке решений.

13.2 Анализ безубыточности производства(CVP-анализ)

Анализ «затраты – объём – прибыль» (Cost – Volume – Profit;CVP – анализ) часто называют анализом безубыточности.

Этот вид анализа является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности организации. Он помогает менеджерам организации выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск. Бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты, используя данный метод, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия.

Кроме того, анализ «издержки-объем-прибыль» (CVP-анализ), является одним из основных инструментов ценообразования и определения прогнозного объема продаж при составлении сводного бюджета организации на текущий период.

Анализ взаимосвязи затрат, объема и прибыли, называемый «затраты-объем-прибыль», позволяет менеджерам подготовить данные, необходимые для определения прогнозируемой цены единицы продукции, выбора поставщика сырья и материалов, анализа процесса производства, а также решения задачи «производить или покупать». Учет с использованием такого подхода называется учетом по усеченной себестоимости.

Анализ соотношения «затраты-объем-прибыль» (CVP-анализ) – это один из самых действенных инструментов, которыми обладают менеджеры. Он разрешает проблемы взаимоотношения между ценой изделия, объемом производства, прямыми (переменными) затратами на единицу продукции, общей суммой постоянных затрат, а также смешанными затратами. Данный анализ выступает решающим моментом в процессе принятия управленческих решений, например, определения ассортимента выпускаемых изделий, объема производства, типа маркетинговой стратегии и т.д.

CVP-анализ является лучшим средством управления, чтобы добиться максимально возможной в данных условиях прибыли организации, так как позволяет решать широкий круг задач.

Допущения анализа «затраты — объем — прибыль»

Анализ взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» и анализ величин в критической точке могут быть полезны и дать точные сведения, если выполняются предположения (допущения), лежащие в их основе.

К таким допущениям относят:

- 1) поведение постоянных и переменных затрат можно измерить точно;
- 2) затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;
- 3) производительность внутри релевантного уровня активности не меняется;
- 4) переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования;
- 5) структура продукции не меняется в течение планового периода;
- 6) объем продаж и объем производства приблизительно равны.

Если одно (или более) из данных допущений отсутствует, применение анализа «затраты — объем — прибыль» может привести к ошибкам.

В рамках проведения CVP-анализа необходимо рассчитываются следующие показатели:

1. Критический объем производства(объем безубыточности)

Критический объем производства – это такой объем производства и продаж, при котором организация имеет нулевую прибыль.

Для определения безубыточности производства продукции рассмотрим взаимосвязь между выручкой, прибылью, переменными и постоянными затратами.

Общие затраты производства, которые делятся на постоянные ($З_{\text{пост}}$) и переменные затраты ($З_{\text{пер}}$), можно представить в виде равенства (13.1):

$$З_{\text{общ}} = З_{\text{пост}} + З_{\text{пер}} \text{ или } З_{\text{общ}} = V \times З_{\text{пер.ед.}} + З_{\text{пост}} \quad (13.1)$$

Выручка от реализации определяется отношением (13.2):

$$B = Ц \times V \quad (13.2)$$

Тогда связь между прибылью, выручкой, постоянными и переменными затратами характеризуется соотношением (13.3):

$$\Pi = B - З_{\text{пост}} - З_{\text{пер}} \text{ или } \Pi = B - V \times З_{\text{пер.ед.}} - З_{\text{пост}} \quad (13.3)$$

Оценим влияние выручки и затрат на прибыль исходя из предположения, что прибыль организации должна быть равна нулю.

В этом случае выручка организации равна затратам, т.е. организации имеет нулевую прибыль (13.4)-(13.7):

$$\Pi = B - V \times З_{\text{пер.ед.}} - З_{\text{пост}} = 0, \quad (13.4)$$

$$\Pi = 0, \quad (13.5)$$

$$B = V \times З_{\text{пер.ед.}} + З_{\text{пост}}, \quad (13.6)$$

$$V_6 = \frac{З_{\text{пост}}}{Ц_{\text{ед}} - З_{\text{пер.ед.}}} \quad (13.7)$$

Построение графика точки безубыточности было подробно освещено в вопросе 3.4.

Основными факторами, влияющими на величину критического объема производства, являются:

- увеличение постоянных затрат, приводящее к увеличению критического объема производства; соответственно с уменьшением постоянных затрат уменьшается критический объем производства;
- увеличение переменных затрат на единицу продукции при неизменной цене, приводящее к увеличению критического объема производства; соответственно с уменьшением переменных затрат на единицу продукции уменьшается критический объем производства;
- увеличение цены реализации при неизменных переменных затратах на единицу продукции, приводящее к уменьшению критического объема производства.

Очевидно, что критический объем производства уменьшается в том случае, если темп роста постоянных затрат меньше, чем темп роста маржинального дохода на единицу продукции.

2. Маржинальная прибыль (маржинальный доход)

Разность между выручкой от продаж и переменными затратами называется маржинальным доходом (МД). Это та часть выручки от реализации продукции, которая остается на покрытие постоянных затрат и образования прибыли (13.8):

$$\text{МД} = \text{В} - \text{З}_{\text{пер}} = \text{З}_{\text{пост}} + \text{П} \quad (13.8)$$

Разность между ценой единицы продукции и переменными затратами на ее производство называется маржинальным доходом на единицу продукции, или удельным маржинальным доходом (13.9):

$$\text{МД}_{\text{ед}} = \text{Ц} - \text{З}_{\text{пер_ед}} \quad (13.9)$$

Маржинальный доход на фактический объем производства определяется по формуле (13.10):

$$\text{МД}_{\text{ф}} = \text{V}_{\text{факт}} \times (\text{Ц} - \text{З}_{\text{пер_ед}}) \quad (13.10)$$

3. Запас производственной прочности

Разность между фактическим ($\text{V}_{\text{факт}}$) и критическим объемом производства ($\text{V}_{\text{б}}$) характеризует запас прочности производства в натуральном выражении (ЗПП) (13.11):

$$\text{ЗПП} = \text{V}_{\text{факт}} - \text{V}_{\text{б}} \quad (13.11)$$

Если $\text{V}_{\text{факт}} > \text{V}_{\text{б}}$, то от производства и реализации продукции организация получает прибыль; если значение ЗПП отрицательное, то организация от производства и реализации данной продукции имеет убытки.

При $\text{V}_{\text{факт}} > \text{V}_{\text{б}}$ можно задать диапазон производственной прочности

(ДПП) (13.12) и уровень производственной безопасности (Упб) (13.13):

$$\text{ДПП} = [V_6; V_{\text{факт}}], \quad (13.12)$$

$$Y_{\text{пб}} = \frac{V_{\text{факт}} - V_6}{V_{\text{факт}}}. \quad (13.13)$$

Чем больше значение уровня производственной безопасности, тем эффективнее производство и сбыт данной продукции.

4. Критический объем выручки

Критический объем выручки (или порог рентабельности) (B_6), при которой прибыль равна нулю, определяется по формуле (13.14), (13.15):

$$B_6 = \frac{Z_{\text{пост}}}{1 - \frac{Z_{\text{пер}}}{B}} \quad (13.14)$$

или

$$B_6 = \frac{Z_{\text{пост}} \times B}{\text{МД}} \quad (13.15)$$

5. Запас финансовой прочности

Разность между фактической и критической выручкой характеризует запас финансовой прочности предприятия (ЗФП) (13.16):

$$\text{ЗФП} = V_{\text{факт}} - B_6 \quad (13.16)$$

Если значение запаса финансовой прочности отрицательное, то основная деятельность организации является убыточной. Если значение больше нуля, то производственная деятельность организации неубыточная. В этом случае можно определить диапазон финансовой прочности (13.17):

$$\text{ДФП} = [B_6; V_{\text{факт}}], \quad (13.17)$$

а также уровень финансовой безопасности (13.18):

$$Y_{\text{фб}} = \frac{V_{\text{факт}} - B_6}{V_{\text{факт}}} \quad (13.18)$$

Чем ближе значение уровня запаса финансовой прочности к единице, тем выше уровень финансовой независимости, стабильнее финансовое положение фирмы, тем меньше риск получения убытка в результате колебаний объема производства и реализации в зависимости от спроса на продукцию.

Снижение порога рентабельности происходит, если:

- доля переменных затрат в выручке от реализации имеет тенденцию к снижению;

- уменьшаются в динамике постоянные затраты организации;
- темп роста постоянных затрат меньше, чем темп роста разности между выручкой от реализации и переменными затратами.

Чем меньше значение показателя критической выручки, тем большая часть выручки остается на погашение постоянных затрат и образование прибыли.

6. Коэффициент (процент) маржинального дохода (норма маржинальной прибыли)

Коэффициент (процент) маржинального дохода – это отношение маржинального дохода к выручке от реализации (13.19):

$$K_{\text{МД}} = \frac{\text{МД}}{\text{В}} \quad (13.19)$$

Зная коэффициент маржинального дохода, можно определить величину прогнозируемой прибыли при изменении объема производства или продаж.

Коэффициент (процент) маржинального дохода следует рассчитывать в организациях, которые выпускают различные виды продукции. При прочих равных условиях выгоднее увеличивать объем производства той продукции, для которой коэффициент маржинального дохода наибольший.

7. Операционный рычаг

Операционный рычаг ($P_{\text{оп}}$) рассчитывается как отношение маржинального дохода к прибыли от реализации (13.20):

$$P_{\text{оп}} = \frac{\text{МД}}{\text{П}} \quad (13.20)$$

8. Уровень операционного рычага

Уровень операционного рычага ($Y_{\text{Роп}}$) — отношение темпа прироста маржинальной прибыли к темпу прироста прибыли от реализации (13.21):

$$Y_{\text{Роп}} = \frac{T_{\text{пр}}(\text{МД})}{T_{\text{пр}}(\text{П})} \quad (13.21)$$

Значение уровня операционного рычага показывает, на сколько процентов изменяется маржинальный доход организации при изменении прибыли от реализации на 1%.

Уровень операционного рычага характеризует уровень предпринимательского риска: чем выше значение уровня операционного рычага, тем выше уровень предпринимательского риска, и наоборот.

При принятии управленческих решений знание уровня операционного рычага позволяет оценивать уровень производственного риска, целесообразность изменения объема производства и продаж при определенных условиях функционирования организации. Понятие операционного рычага

целесообразно использовать также при сравнении различных вариантов распределения затрат предприятия на постоянные и переменные.

13.3 Принятие решений по ассортименту

Анализ ассортиментной политики может включать в себя:

- анализ выполнения плана по ассортименту;
 - анализ рентабельности ассортимента;
 - анализ (выделение) наиболее значимых ассортиментных позиций;
 - анализ соотношения жизненных циклов товаров
- и предполагает использование различных подходов: маржинального, статистического, на основе видов деятельности.

В условиях административной экономики планирование ассортимента производилось сверху и анализ ассортимента рассматривался с двух позиций. Во-первых, анализ выполнения плана по утверждённой номенклатуре изделий, и, во-вторых, анализ влияния ассортиментных сдвигов на объём производства и реализации продукции.

Такой подход актуален и сейчас, но в гораздо меньшей степени. Так как ассортимент диктуется рынком, для предприятий наиболее актуальной стала проблема оптимизации ассортимента с точки зрения максимизации прибыли.

Рыночная экономика доказала, что наибольший интерес вызывают методы оптимизации ассортиментной политики, основанные на маржинальном подходе.

Рассмотрим один из таких методов – метод МАРКОН, разработанный итальянской фирмой МАРКОН для поддержки маркетинговых решений внутренними данными о состоянии организации.

Исходным положением для применения на практике метода МАРКОН является необходимость совместного анализа внутренней и внешней информации для принятия управленческих решений, касающихся ассортиментной политики фирмы. При этом валовая маржа рассматривается как показатель успеха маркетинга конкретного товара, а процент валовой маржи – как показатель гибкости спроса на товар.

Маркетинговые решения принимаются по каждому отдельному артикулу на основании следующих параметров: *цена товара (p); себестоимость единицы продукции (z); объём продаж (q).*

Фирма-изготовитель старается достичь основной цели: добиться определённого объёма прибыли.

В методе МАРКОН используются три целевых параметра эффективности ассортиментной политики:

- 1) общий маржинальный доход или валовая маржа (13.22):

$$MCA = pq - z'q, \quad (13.22)$$

где p – цена единицы продукции;
 z – переменные затраты на единицу продукции;
 q – количество проданных единиц продукции.
 2) валовая маржа на единицу продукции (13.23):

$$MCU = MCA / q \text{ или } p - z' \quad (13.23)$$

3) процент (доля) валовой маржи (13.24):

$$MCI = MCA / p \text{ или } MCI = MCU / p \quad (13.24)$$

На первом этапе происходит формирование базы данных. По каждой ассортиментной позиции определяется:

- средняя цена продажи;
- объём продаж в натуральном выражении;
- выручка – нетто;
- переменные затраты на единицу;
- общая валовая маржа (MCA);
- валовая маржа на единицу (MCU);
- процент валовой маржи (MCI).

На втором этапе присваивают двоичные коды (0 и 1) различным параметрам каждого артикула:

0 – параметр ниже средневзвешенного по всему ассортименту;

1 – параметр выше средневзвешенного по всему ассортименту.

Следовательно, каждому артикулу присваиваются двухсерийные коды:

первая – по параметрам p, q, z ;

вторая – по параметрам MCA, MCU, MCI.

Например, код 101-111 говорит о том, что данный артикул характеризуется лучшими по сравнению со средневзвешенными объёмом продаж, уровнем переменных затрат, но проигрывает по параметру цен. Вторая часть (серия) кода указывает на более высокие значения MCA, MCU, MCI.

На третьем этапе строится решётка (или матрица) для анализа всех ассортиментных позиций:

- в вертикальных графах указываются коды p, q, z ;
- в горизонтальных – A, U, I.

В результате получается матрица из 64 ячеек (число всех возможных комбинаций из трёх цифр 0 и/или 1 равно $8 \Rightarrow 8 \times 8 = 64$) (рисунок 13.1).

На четвёртом этапе выявляются в матрице возможные однородные группы. При использовании средневзвешенных значений для присвоения 0 или 1 получается, что из 64 теоретически возможных остаётся только 24 математически возможных.

Эти ячейки образуют однородные группы:

- а) в верхней части – артикулы с высокой суммой общей валовой маржи;
в нижней – артикулы с низкой суммой общей валовой маржи;
б) в левой части – артикулы с высокими объёмами продаж;
в правой – с низкими объёмными показателями.

Специалисты фирмы МАРКОН дали им соответствующие названия:

- белые гиганты;
- красные гиганты;
- синие карлики;
- белые карлики;
- спутники;
- чёрные дыры.

На пятом этапе происходит ввод всех ассортиментных позиций в матрицу МАРКОН.

		pqz'							
		111	110	101	100	011	010	001	000
AUI	111	белые гиганты			синие карлики				
	110								
	101								
	100	красные гиганты							
	011					белые карлики			
	010								
	001								
	000	чёрные дыры				спутники			

Рисунок 13.1 – Общий вид матрицы МАРКОН

На шестом этапе проводится анализ полученной картины и делаются соответствующие выводы.

Белые гиганты успешно продаются на рынке, имеют большой объём продаж и валовой маржи, приносят основную прибыль. Прибыль от них используется для поддержания отстающих позиций.

Красные гиганты приносят большую сумму прибыли, однако находятся не на стадии роста, а на стадии зрелости. У них более жёсткая конкуренция на рынке, чем у белых гигантов, а следовательно, ниже рентабельность, хотя они самокупаются.

Чёрные дыры поглощают большой объём ресурсов, но не приносят соответствующую отдачу в виде валовой маржи. Они либо снимаются с

производства, либо вкладываются средства (если руководство чувствует, что у них ещё есть потенциал) и совершенствуется их производство и/или продвижение на рынок. Если своевременно не наладить контроль затрат на красного гиганта или не активизировать продвижение на рынок, красный гигант рискует превратиться в чёрную дыру.

Спутники не приносят высоких прибылей, но и не производятся в большом объёме. Они бывают необходимыми фирме: престиж, реклама, традиции, социальная значимость и т.д. Это могут быть продукты из отходов основного производства.

Белые карлики имеют резерв рентабельности, но ещё (или уже) не приносят значительный объём выручки и валовой маржи.

Если рентабельность снизится, то белые карлики превращаются в чёрную дыру, если рентабельность повышается, то в синие карлики или красные гиганты.

Синие карлики – обладают значительной рентабельностью, но на этот товар ограниченный спрос (например, элитный товар).

13.4 Принятие решений по ценообразованию

Установление цены продажи на продукции представляет собой одно из ответственных заданий менеджеров, которое демонстрирует их искусство и профессионализм.

Практика выработала несколько подходов:

1. Назначается цена, которая привлекает покупателя.
2. Используется информация о ценах конкурентов и устанавливается определённая граница цены.
3. Используется информация о себестоимости, определяется порог рентабельности, величина переменных затрат и маржинального дохода.

Разработка научно обоснованной политики цен на реализуемую продукцию, работы, услуги является одной из важнейших задач управленческого учёта.

Каждая организация ставит своей целью и планирует получение прибыли, которая зависит от двух показателей: цены на продукцию и затрат на её производство.

С другой стороны, цена на продукцию на рынке – это следствие взаимодействия спроса и предложения. Она может автоматически увеличиваться или уменьшаться. Издержки же производства ведут себя иначе и зависят от потребляемых ресурсов, уровня технологии, специализации производства и т.д. Следовательно, имеется множество рычагов воздействия на уровень затрат.

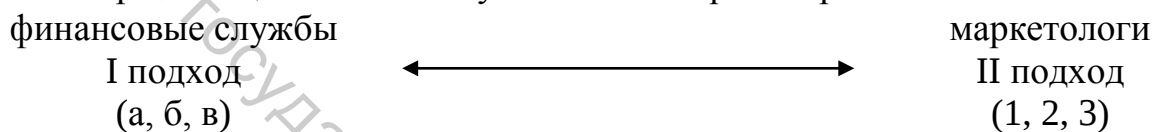
Считается, что если у фирмы есть своя ценовая политика, то непозволительно ставить вопросы:

- а) какую цену нужно установить, чтобы окупить затраты и получить хорошую прибыль,
- б) какую цену готов заплатить покупатель за данный товар,
- в) какие цены позволяют добиться желаемых объёмов продаж и доли рынка.

Если у организации имеется своя ценовая политика, то эти вопросы звучат по-иному:

1. Какие затраты можно позволить себе, чтобы получить желаемую прибыль при существующих ценах?
2. Какую ценность представляет наш товар для покупателя и как его убедить в том, что наша цена соответствует этой ценности?
3. Какой объём продаж или доля рынка для нас может быть более прибыльными?

В организациях часто могут возникать противоречия:



Выход высшего руководства:

Обязать управлять затратами,
снижать их до минимума,
определять зависимость объёма
продаж и затрат и ставить
задачи маркетологам

Обязать умело выбирать
продукты и сегменты
рынка

Существует два альтернативных подхода к ценообразованию:

Затратный (пассивное ценообразование)

продукт → технология → затраты → цена → ценность → покупатель

Ценностный (активное ценообразование)

покупатель → ценность → цена → затраты → технология → продукт

В рыночной экономике наиболее разумный подход – активное ценообразование, когда через управление ценами достигается нужная величина продаж и соответствующая величина средних затрат. В результате организация выходит на желаемый уровень прибыли. Вопросы, на которые необходимо получить ответы при активном ценообразовании:

1. На сколько необходимо увеличить количество продаваемых товаров, чтобы при более низкой цене получить большую массу прибыли?
2. Каким количеством продаваемых товаров мы можем пожертвовать, чтобы при более высокой цене получить большую массу прибыли?

Ценовая политика организации рождается и совершенствуется в итоге постоянного сотрудничества бухгалтеров, финансистов, маркетологов, менеджеров и сотрудников информационных служб, изучающих ситуацию на рынке (конкуренты).

При решении задач по ценообразованию одной из важнейших задач является установление долгосрочного нижнего предела цены и краткосрочного нижнего предела цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты организации 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 отечественных организаций, 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.

Например: организация производит и продает товар по цене 400 д. е. за единицу. Производственная мощность организации — 30 000 шт. в месяц. Фактический объем производства за месяц составляет 20 000 шт., т. е. мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объемов производства. Организация получает заказ на производство дополнительной партии продукции (2000 шт.) по цене 340 д. е. Стоит ли руководству принимать поступившее предложение?

прямые материальные затраты	80 д. е.
прямая заработная плата	120 д. е.
переменные косвенные затраты	40 д. е.
постоянные косвенные затраты	100 д. е.
коммерческие расходы	20 д. е.
коммерческие расходы	10 д. е.
Итого затрат:	370 д. е.

На первый взгляд должен последовать отрицательный ответ, ведь цена контракта (340 д. е.) ниже полной себестоимости изделия (370 д. е.). Однако в данном случае ход рассуждений должен быть иным.

Поскольку речь идет о дополнительном заказе, то все постоянные косвенные затраты уже учтены калькуляцией фактического выпуска продукции (20 000 шт.), т. е. заложены в себестоимость, а, следовательно, и в цену производственной программы организации. Известно, что в рамках определенной масштабной базы постоянные затраты не меняются при колебаниях объемов производства. Поэтому размещение дополнительного заказа не приведет к их росту. Это, в свою очередь, означает, что, принимая решение в отношении дополнительного заказа, предлагаемую цену следует сравнивать с суммой переменных затрат, а не с полной себестоимостью

продукции. В данном случае переменные затраты, необходимые для производства единицы продукции, составляют 260 д. е., цена контракта — 340 д. е., следовательно, поступившее предложение выгодно организации. Каждая дополнительная единица продукции, реализованная в рамках данного заказа, принесет фирме прибыль в размере 80 д. е. (340 д. е. – 260 д. е.).

Управленческие решения подобного рода разрушают традиционное для отечественного калькулирования представление о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

13.5 Принятие решений по производству новой продукции

Этапы принятия решений по инновациям (производству новой продукции):

1. Получение информации о технологических изменениях на рынке, нововведениях (из отдела маркетинга, от торговых посредников и т.п.).
2. Отбор информации, касающейся идей нового продукта, определение возможностей практической реализации идей, соответствии новой продукции специализации предприятия.
3. Анализ экономической эффективности новой продукции и разработка программы маркетинга.
4. Организация производства нового продукта.
5. Исследование рынка относительно цены на продукт, выбор каналов реализации и т.д.
6. Принятие решений о запуске нового продукта в производство (массовое, серийное).

Важнейший критерий при принятии решения – это оценка влияния нового продукта на объём реализации как в целом по предприятию, так и других продуктов.

Дополнительно учитывается время окупаемости дополнительных затрат (разработка, производство, реклама).

Наиболее важным моментом при принятии решения по производству нового продукта является установление цены. Здесь может быть использован график безубыточности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Васильева, Л. С. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие /Л. С. Васильева, Д. В. Ряховский. – Москва : Эксмо, 2009. – 544 с.
2. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / М. А. Вахрушина. – Москва : Финстатинформ, 1999. – 359 с.
3. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / М. А. Вахрушина. – Москва : Финстатинформ, 2002. – 462 с.
4. Вахрушина, М. А. Управленческий анализ : учеб. пособие/ М. А. Вахрушина. – Москва : Омега-Л, 2010. – 399 с.
5. Друри, К. Управленческий и производственный учет : учебник : пер. с англ. / К. Друри. – Москва : Юнити-Дана, 2006. – 432 с.
6. Ефремова, А. А. Себестоимость: от управленческого учёта затрат до бухгалтерского учёта расходов / А. А. Ефремова. – Москва : Вершина, 2006. – 208 с.
7. Зимакова, Л. А. Сборник задач по бухгалтерскому управленческому учету : учеб. пособие / Л. А. Зимакова. – Москва : КНОРУС, 2005. – 192 с.
8. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Экономистъ, 2006. – 618 с.
9. Ивашкевич, В. Б. Сборник заданий и примеров по управленческому учету : учеб. пособие / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 80 с.
10. Карпова, Т. Б. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. Б. Карпова. – Москва : Юнити, 2000. – 350 с.
11. Керимов, В. Э. Современные системы и методы учёта и анализа затрат в коммерческих организациях : учебное пособие / В. Э. Керимов. – Москва : Эксмо, 2005. – 364 с.
12. Керимов, В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – Москва : Маркетинг, 2001. – 268 с.
13. Кукукина, И. Г. Управленческий учет : учеб. пособие / И. Г. Кукукина. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 400 с.
14. Ладутько, Е. Н. Управленческий учет в системе контроля себестоимости и прибыли / Е. Н. Ладутько. – Минск : Бел. наука, 2003. – 112 с.
15. Николаева, О. Е. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – Москва : Елиторил УРСС, 2004. – 320 с.
16. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. – Москва : ИД ФБК – пресс, 2004. – 512 с.

Учебное издание

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Конспект лекций

Составители:

Касаева Тамара Васильевна
Цынкович Оксана Геннадьевна

Редактор *Е. Н. Коробова*
Технический редактор *Н. С. Васильева*
Корректор *И. В. Михаленя*
Компьютерная верстка *О. Г. Цынкович*

Подписано к печати _____. Формат 60х84 1/16. Бумага офсетная № 1.
Гарнитура «Таймс». Усл.печ. листов _____. Уч.-изд. листов _____. Тираж _____
экз. Заказ № _____.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования
«Витебский государственный технологический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.
210035, г. Витебск, Московский пр., 72.