

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
Учреждение образования  
«Витебский государственный технологический университет»

Т.В. Касаева

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Конспект лекций

для студентов специальности  
6-05-0311-02 «Экономика и управление»

Витебск  
2026

УДК 657 (075)  
ББК 65.052.201.2  
К 28

**Рецензенты :**

доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях  
народного хозяйства Белорусского государственного экономического  
университета, к.э.н. Соловьева А.В.;

начальник финансово-экономического отдела филиала Белгосстраха по  
Витебской области Кулакова М.Ю.

Одобрено кафедрой «Экономика и электронный бизнес»  
УО «ВГТУ», протокол № 6 от 01.12.2025.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом  
УО «ВГТУ», протокол № 4 от 19.12.2025.

**Касаева, Т. В.**

К 28      Управленческий учет : конспект лекций / Т. В. Касаева, – Витебск :  
УО «ВГТУ», 2026. – 148 с .  
ISBN 978-985-481-801-6

Конспект лекций раскрывает теоретические основы управленческого учета и его содержание по основным темам: классификация затрат в управленческом учете, методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, трансфертное ценообразование, бюджетирование в организации, формирование финансовой структуры организации, принятие управленческих решений по безубыточности бизнеса, по формированию ассортиментной и ценовой политики, по управлению денежными средствами и их эквивалентами. Рекомендуется для студентов специальности 6-05-0311-02 «Экономика и управление» всех форм обучения.

**УДК 657 (075)  
ББК 65.052.201.2**

**ISBN 978-985-481-801-6**

© УО «ВГТУ», 2026

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Теоретические аспекты управленческого учета	6
1.1 История становления и развития управленческого учета	6
1.2 Понятие управленческого учета, его содержание и задачи	9
1.3 Предмет и объекты управленческого учёта	15
1.4 Метод и способы управленческого учёта	16
1.5 Принципы управленческого учёта	18
1.6 Функции управленческого учёта	20
1.7 Сходные черты и различия финансового и управленческого учета	22
2 Затраты и расходы организации, их классификация	26
2.1 Затраты и расходы как объекты управленческого и финансового учёта	27
2.2 Направления и признаки классификации затрат в управленческом учёте	30
2.3 Классификация затрат по видам деятельности	32
2.4 Классификация затрат для калькулирования и оценки произведённой продукции	34
2.5 Классификация затрат для принятия решений. Поведение затрат	38
2.6 Классификация затрат для процесса контроля и регулирования	45
3 Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции	47
3.1 Роль калькулирования в управлении предпринимательской деятельностью	47
3.2 Основные принципы и задачи калькулирования	49
3.3 Объекты учета затрат и объекты калькулирования	52
3.4 Учет прямых затрат	55
3.5 Учет и распределение косвенных затрат	60
4 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	64
4.1 Классификация методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции	64
4.2 Особенности организации производства и их влияние на построение системы учёта затрат	66
4.3 Попроцессный метод учёта затрат, его разновидности и методы калькулирования себестоимости продукции	68
4.4 Позаказный метод учета затрат, условия применения и особенности калькулирования себестоимости продукции	74
4.5 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости. Анализ отклонений в системе нормативного учета затрат	76

4.6 Система «стандарт-кост» и ее отличие от нормативного метода учета затрат	83
4.7 Маржинальный подход к калькулированию себестоимости продукции. Формирование финансового результата при маржинальном подходе и при учете полных затрат	84
4.8 Система «директ-костинг», ее эволюция и значение в развитии управленческого учета	87
5 Трансфертное ценообразование в управленческом учете	91
5.1 Трансфертная цена: её виды и принципы формирования	91
5.2 Трансфертное ценообразование на основе рыночных цен	93
5.3 Трансфертное ценообразование на основе затрат	94
5.4 Трансфертное ценообразование на основе переговоров	96
5.5 Двойное трансфертное ценообразование	97
6 Бюджетирование в системе управленческого учета	99
6.1 Понятие бюджета и бюджетирования. Классификация бюджетов в управленческом учете	99
6.2 Порядок составления общего (главного) бюджета	103
6.3 Финансовый и операционный бюджеты	104
6.4 Проблемы составления бюджета продаж и бюджета денежных средств	112
6.5 Понятие финансовой структуры организации и центров ответственности	116
6.6 Основные типы центров ответственности	119
6.7 Система управленческого контроля за деятельностью центров ответственности	124
7 Принятие управленческих решений	127
7.1 Принятие управленческих решений на основе анализа безубыточности производства (CVP-анализа)	127
7.2 Принятие решений по ассортименту. Принятие решений по производству новой продукции	133
7.3 Принятие решений по ценообразованию	137
7.4 Принятие решений по денежным средствам и их эквивалентам	141
Литература	146

## ВВЕДЕНИЕ

Дисциплина «Управленческий учет» является специальной дисциплиной, формирующей у будущих экономистов-менеджеров теоретические знания и практические навыки по методологии и организации управленческого учета предпринимательской деятельности, использованию оперативной учетной информации для принятия управленческих решений в сфере реального бизнеса, навыки применения полученных знаний к условиям конкретных организаций и особенностям каждого уровня управления.

Задачи изучения курса:

- приобретение знаний о содержании управленческого учета, его принципах и назначении;
- формирование навыков определения и сопоставления затрат и результатов производственной деятельности организации и ее отдельных структурных подразделений по видам, местам формирования, объектам калькулирования и другим признакам;
- изучение принципов использования информации управленческого учета для принятия управленческих решений и оценки их эффективности;
- овладение методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг и особенностями их применения в работе организаций, осуществляющих различные виды деятельности.

При освоении дисциплины «Управленческий учет» студенты приобретают навыки составления и представления форм управленческой отчетности; организации учета затрат и результатов деятельности организации в целом и ее структурных подразделений в условиях применения различных систем измерения и оценки затрат; моделирования управленческих решений на основе учетной информации; решения задач оптимизации программ снабжения, производства и реализации с использованием данных управленческого учета.

В результате изучения дисциплины студенты должны закрепить и развить специализированную компетенцию «Применять приёмы и способы получения информации о текущем состоянии организации для принятия решений по оптимизации бизнес-процессов».

В данной дисциплине углубляются знания, полученные студентами при изучении дисциплин «Экономика организации», «Менеджмент организации», «Бухгалтерский учёт».

Полученные в процессе изучения дисциплины «Управленческий учет» знания, умения и навыки могут быть использованы студентами при освоении дисциплин «Анализ хозяйственной деятельности», «Управленческий анализ», «Бизнес-планирование».

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

- 1.1 История становления и развития управленческого учета
- 1.2 Понятие управленческого учёта, его содержание и задачи
- 1.3 Предмет и объекты управленческого учета
- 1.4 Метод и способы управленческого учёта
- 1.5 Принципы управленческого учёта
- 1.6 Функции управленческого учёта

## 1.1 История становления и развития управленческого учёта

Понятие «управленческий учет» переведено с английского языка дословно (в оригинале – management accounting). По мнению некоторых экономистов само название содержит некоторое противоречие, так как с точки зрения классической теории управления любой учет есть функция управления.

Развитие и становление управленческого учёта, как правило, рассматривается в связи с историей развития и становления калькуляционного и производственного учётов. Вместе с тем, вопросы становления и развития системы управленческого учёта – одна из дискуссионных тем в исследовании управленческого учёта. Анализ литературных источников показывает, что различные авторы выделяют от двух до шести этапов появления и развития управленческого учёта.

При этом становление управленческого учета как системы относится исследователями к 20–30 годам XX века и связывается с появлением таких систем как директ-костинг, стандарт-кост, учёт по центрам ответственности. Процесс формирования управленческого учета как самостоятельной учетной системы продолжался вплоть до 1972 г., когда Национальная ассоциация бухгалтеров США в Программе подготовки дипломированных управленческих бухгалтеров впервые опубликовала определение управленческого учёта

Учитывая всё изложенное, в наиболее полной версии могут быть выделены следующие этапы развития управленческого:

**1. Первый этап** связан с 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. 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. Появление двойной записи и

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

**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. Третьим 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:

- получение «посмертной» информации, по которой уже невозможно принять решения;
- потеря полной картины формирования себестоимости конкретной продукции, так как расчет себестоимости усреднен;
- невозможность оперативного управления формированием себестоимости.

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 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 XX 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.

**На современном этапе** развития можно выделить следующие основные тенденции в развитии управленческого учета:

- возрастание значимости информационной составляющей управленческого учета вследствие увеличения потребности в обработке больших массивов данных;

- из-за нестабильности внешней среды управленческий учет приобретает стратегическую направленность;

- управленческий учет перестает быть частью бухгалтерского учета, происходит переориентация понимания его как глобальной учетной науки, которая объединяет информационные потоки смежных видов учета: бухгалтерского, налогового, оперативного и статистического.

Данные тенденции проходят параллельно с внедрением современных цифровых решений, что открывает возможности для совершенствования системы предоставления информации при принятии эффективных управленческих решений.

Таким образом, в условиях развития цифровой экономики происходит значительное расширение функций управленческого учета: от управления затратами и доходами предприятия к управлению процессом создания стоимости в целом, включая вопросы эффективного использования различных видов ресурсов, стратегического управления и инновационной деятельности.

## 1.2 Понятие управленческого учёта, его содержание и задачи

На сегодняшний день не существует какого-либо строгого, установленного определения управленческого учёта, которое устраивало бы всех специалистов в этой области. Мнения авторов разнятся:

- от понимания управленческого учета **в узком смысле** этого слова, а, именно, как подсистемы бухгалтерского учета, включающей в себя сбор, регистрацию и обобщение информации;

- до трактовки его **в широком смысле** как системы управления предприятием, охватывающей все функции управления: планирование, организацию, собственно учет, контроль, анализ, принятие решений.

То есть, образно говоря, в сочетании «управленческий учет» одни авторы ставят смысловое ударение на слове «учет», другие – на слове «управленческий».

Приведем примеры определений управленческого учета.

Так, по мнению *Национальной ассоциации бухгалтеров США*, **управленческий учет** есть «процесс идентификации, измерения,

накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов».

*Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер* дают следующее определение: «**Управленческий учет** – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами» [22, 23].

В книге «Управленческий учет» под редакцией *А. Д. Шеремета* приводится определение, сходное с представленными выше: «**Управленческий учет** – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [21].

Созвучное определение дает в книге «Бухгалтерский управленческий учет» *М. А. Вахрушина*: «**Управленческий учет** можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений» [1].

«Учетно-информационную» направленность управленческого учета подчеркивают *О. Е. Николаева и Т. В. Шишкова*: «**Управленческий учет** охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием» [13].

Более широкое определение дают авторы книги «Управленческий учет по формуле «три в одном»: «...к понятию «**управленческий учет**» относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений, то есть в большей степени управленческие, чем бухгалтерские, технологии» [7].

Обобщая изложенное можно дать следующее определение: **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.

Таким образом, понятие «управленческий учет» следует рассматривать в широком смысле – как систему управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели.

Следует отметить, что официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Республики Беларусь, нет. Это ещё раз подчеркивает, что организация управленческого учета – внутреннее дело каждого предприятия, следовательно, государство не может обязать предприятия вести управленческий учет или предписать единые правила его ведения.

Вместе с тем, определение управленческого учета как отдельного направления, имеющего теоретическую и практическую значимость, требующего изучения соответствующими специалистами, очень важно.

Например, в России существенным шагом в этом направлении можно рассматривать появление термина «управленческий учет» в официальной Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, а также в Государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет и аудит» (в Республике Беларусь эта дисциплина также в стандартах подготовки бухгалтерских кадров). В Российской Федерации создан экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли.

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.

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.

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

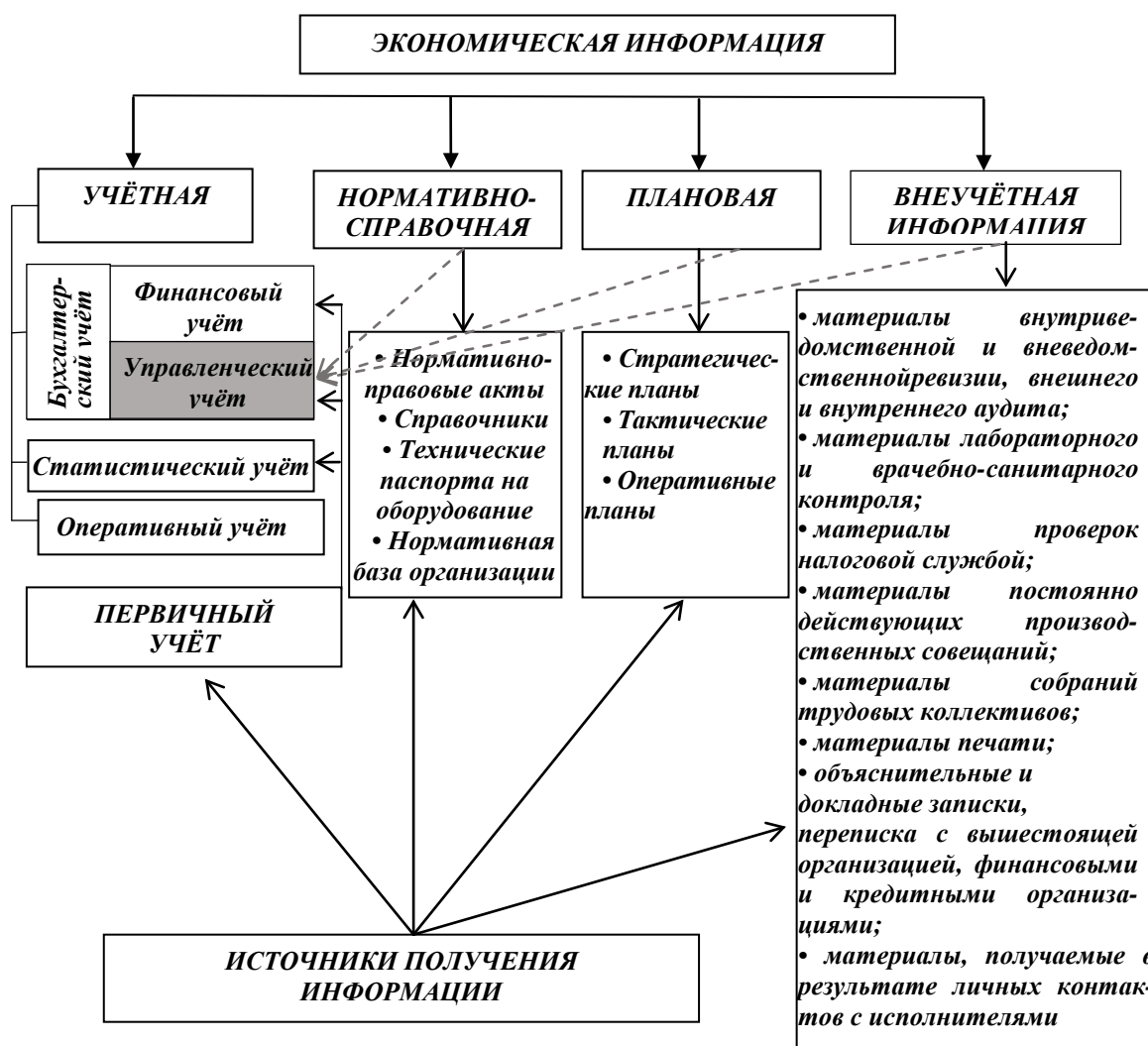


Рисунок 1.1 – Место и роль управленческого учёта в информационной системе организации

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;

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. Руководители организаций, руководители внутренних подразделений довольно часто ведут оперативную регистрацию важнейших хозяйственных процессов и операций, делают примерные расчеты и прикидки, намечают неотложные мероприятия.

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 производственного 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 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: плановой, нормативно-справочной.

***Цель управленческого учета*** – помочь управляющим в принятии эффективных управленческих решений.

***Задачи управленческого учета:***

1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;

2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;

3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;

4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;

5) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;

6) формирование информационной базы для принятия решений;

7) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

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).

### **1.3 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 две группы:

– первую группу составляют **производственные ресурсы** организации, к которым традиционно относят основные средства, нематериальные активы, материальные ресурсы, трудовые ресурсы;

– вторую группу составляют **хозяйственные процессы** организации, которые рассматриваются в совокупности с их результатами. К хозяйственным процессам относятся 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.

## **1.4 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 и 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 организацией.

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.

## **1.5 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

результатирующую 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 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.*

Синтез двух точек зрения позволяет привести основные принципы управленческого учёта в наиболее полном перечне, который включает в себя такие принципы как:

- непрерывности деятельности;
- целостности;
- комплексности;
- ответственности;
- понятности;
- полноты и аналитичности;
- достоверности;
- управляемости;
- релевантности;
- периодичности;
- альтернативных оценок;
- опережения данных;
- консерватизма.

## **1.6 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:

- обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;

- формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями организации и структурными подразделениями;

- оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и организации в целом (в достижении цели);

- перспективное планирование и координация развития организации в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

Функции управления и информация, обеспечивающая их действенность, позволяют обобщить функции управленческого учета:

- информационная, обеспечивающая руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;

- коммуникационная – обеспечивает формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;

- контрольная – оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;

- прогнозная – обеспечивает перспективное планирование и координацию развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

Управление воздействует на предмет управления с помощью планирования, организации, координирования, стимулирования и контроля. Именно эти функции выполняет управленческий учет, образуя свою систему, которая отвечает целям и задачам управления.

Как правило, к **функциям специалиста по управленческому учету** относят следующие обязанности:

- координация целей и планов подразделений и предприятия в целом;
- содействие руководству в достижении поставленных целей;
- организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета;
- бесперебойное осуществление процессов планирования и контроля экономических результатов деятельности предприятия;
- обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;
- создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия;
- разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия;
- консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

Эти функции показывают, какую важную роль играет специалист по управленческому учету в принятии управленческих решений. Ответственная роль предполагает наделение **специалиста по управленческому учету** определенными специфическими **правами**, например:

- доступ ко всей информации, в том числе и к информации конфиденциального характера;
- право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками;
- право отсрочки принятия решения с целью профессиональной его подготовки. Поскольку специалист по бухгалтерскому управленческому учету имеет широкий спектр обязанностей и специальные права, при назначении на данную должность предъявляются **достаточно высокие требования к теоретической подготовке и практическим навыкам в области управленческого учета.**

## **1.7 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. Определение вида учета	Система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учётной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчётности	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
2. Цель учёта	Предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия	Подготовка и анализ информации для принятия решений и контроля их выполнения на различных уровнях управления внутри предприятия
3. Основные задачи	<p>1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, её имущественном положении, полученных доходах, понесённых расходах;</p> <p>2) обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых, финансовых ресурсов;</p> <p>3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление резервов повышения финансовой устойчивости</p>	<p>1) технико-экономическое обоснование планов производства и реализации продукции (работ, услуг);</p> <p>2) выявление фактических затрат на производство как в целом, так и на отдельных его участках и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг);</p> <p>3) оптимизация использования овеществленного (средств и предметов труда) и живого труда;</p> <p>4) измерение эффективности выработанных стратегии и тактики управления текущей деятельностью организации и ее структурных подразделений</p>
4. Предмет	Состояние и использование ресурсов предприятий в процессе расширенного воспроизводства	Производственная деятельность организации и ее структурных подразделений

Продолжение таблицы 1.1

1	2	3
5. Объекты	<p>1) имущество организации по составу (долгосрочные активы; краткосрочные активы);</p> <p>2) имущество организации по источникам образования (собственный капитал; долгосрочные обязательства; краткосрочные обязательства);</p> <p>3) хозяйственные процессы (создание организации, снабжение, производство, реализация)</p>	<p>1) производственные ресурсы (основные средства, нематериальные активы, материальные ресурсы, трудовые ресурсы);</p> <p>2) хозяйственные процессы и их результаты (виды деятельности: снабженческо-заготовительная, производственная, финансово-сбытовая, организационная)</p>
6. Метод	Совокупность способов и приемов, при помощи которых объекты учета непрерывно отражаются и обобщаются в денежной оценке по качественно однородным признакам	Совокупность способов и приемов, посредством которых объекты управленческого учета отражаются в информационной системе организации
7. Элементы метода	<p>1) документация;</p> <p>2) инвентаризация;</p> <p>3) оценка;</p> <p>4) калькуляция;</p> <p>5) счета;</p> <p>6) двойная запись;</p> <p>7) балансовое обобщение;</p> <p>8) отчетность</p>	<p>1) элементы метода бухгалтерского учета;</p> <p>2) приемы экономического анализа;</p> <p>3) индексный метод;</p> <p>4) экономико-математические методы (корреляции, наименьших квадратов, линейного программирования и др.)</p>
8. Принципы	<p>1) непрерывности деятельности;</p> <p>2) обособленности;</p> <p>3) начисления;</p> <p>4) соответствия доходов и расходов;</p> <p>5) правдивости;</p> <p>6) преобладания экономического содержания;</p> <p>7) осмотрительности;</p> <p>8) нейтральности;</p> <p>9) полноты;</p> <p>10) понятности;</p> <p>11) сопоставимости;</p> <p>12) уместности;</p>	<p>1) непрерывности деятельности;</p> <p>2) целостности;</p> <p>3) комплексности;</p> <p>4) ответственности;</p> <p>5) понятности;</p> <p>6) полноты и аналитичности;</p> <p>7) достоверности;</p> <p>8) управляемости;</p> <p>9) релевантности;</p> <p>10) периодичности;</p> <p>11) альтернативных оценок;</p> <p>12) опережения данных;</p> <p>13) консерватизма</p>



Продолжение таблицы 1.1

1	2	3
9. Функции	<p><i>1. Контрольная</i> (сохранность имущества, правильность расчёта).</p> <p><i>2. Информационная</i> (источник информации для планирования, прогнозирования).</p> <p><i>3. Аналитическая</i> (информация для анализа хозяйственной деятельности).</p> <p><i>4. Функция обратной связи</i> (сопоставление фактических данных со сметой, планом и выявление отклонений, резервов роста эффективности деятельности).</p>	<p><i>1. Информационная</i>, обеспечивающая руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений.</p> <p><i>2. Коммуникационная</i> – обеспечивает формулирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня.</p> <p><i>3. Контрольная</i> – оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели.</p> <p><i>4. Прогнозная</i> – обеспечивает перспективное планирование и координацию развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.</p>
10. Субъект регламентации	Министерство финансов Республики Беларусь	Руководство организации
11. Формы отчетности	<p>1) бухгалтерский баланс;</p> <p>2) отчет о прибылях и убытках;</p> <p>3) отчет об изменении собственного капитала;</p> <p>4) отчет о движении денежных средств;</p> <p>5) отчет об использовании целевого финансирования;</p>	Отчеты об исполнении смет, отчеты об отдельных видах деятельности
12. Периодичность составления отчетов	Регулярно (как правило, годовой и квартальный интервал)	Сменный интервал (оперативная информация)
13. Главные пользователи	Аппарат управления, акционеры, кредиторы, внешние пользователи (например, налоговая инспекция).	Руководители организации, менеджеры различных уровней управлений.

Окончание таблицы 1.1

1	2	3
14. Ограничения	Нормативно-правовые акты Республики Беларусь, Международные стандарты финансовой отчетности	Ограничений нет
15. Измерители	Денежный измеритель	Различные измерители
16. Объект анализа	Экономический субъект в целом	Структурные подразделения
17. Нацеленность	Оценка прошлого	Прогнозирование (нацеленность на будущее)
18. Открытость данных	Большинство отчетов доступно внешним пользователям	Коммерческая тайна
19. Ответственность за неправильность ведения	Наложение штрафных санкций налоговой инспекцией за неправильное отражение информации в отчетности о финансовых результатах.	Дисциплинарная – причиной привлечения к ответственности могут быть только сами решения или действия, но не данные управленческого учёта.
20. Базисная структура учёта	Активы = собственный капитал + обязательства	Структура информации зависит от запросов её пользователей. Любая система управленческого учёта оперирует категориями: затраты, доходы, активы.

## **2 ЗАТРАТЫ И РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ**

- 2.1 Затраты и расходы как объекты управленческого и финансового учета
- 2.2 Направления и признаки классификации затрат в управленческом учёте
- 2.3 Классификация затрат по видам деятельности
- 2.4 Классификация затрат для калькулирования и оценки произведённой продукции
- 2.5 Классификация затрат для принятия решений. Поведение затрат
- 2.6 Классификация затрат для процесса контроля и регулирования

### **2.1 Затраты и расходы как объекты управленческого и финансового учета**

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

Несмотря на тот факт, что в своей основе эти понятия схожие, каждое из них имеет свой экономический смысл.

Существует множество определений, трактовок. Но если взять за основу действующие нормативно-правовые акты Республики Беларусь, В частности «Инструкцию по бухгалтерскому учёту доходов и расходов» № 102, утвержденную Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 (с изменениями и дополнениями) и Закон Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности, то этим понятиям могут быть даны следующие определения:

– *затраты* – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах;

– *расходы* – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации.

Таким образом различия в этих понятиях могут быть охарактеризованы следующим образом:

– признание организацией расходов происходит в момент признания доходов и при этом расходами признаются только те затраты организации, которые были связаны с получением данных доходов;

– затраты могут превратиться в расходы в том случае, если от них получены доходы, либо остаться активами организации, если получение доходов от них предполагается в будущем (затраты на незавершенное производство, на остатки неотгруженной и находящейся на складе готовой продукции и т. п.).

Однако принципиальное различие этих понятий связано с их классификацией.

Расходы организации, являясь объектом финансового учета и формирования периодической и годовой бухгалтерской отчетности, классифицируются в соответствии с действующими национальными нормативно-правовыми актами по видам деятельности организации: текущей, инвестиционной и финансовой. Классификация расходов неразрывно связана с классификацией доходов по указанным видам деятельности, так как их сопоставлением определяется финансовый результат каждого вида деятельности.

*Текущая деятельность* – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности. Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде и включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

Вычитанием из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг суммы налогов, уплачиваемых из выручки, себестоимости реализованной продукции, управленческих расходов и расходов на реализацию определяют прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Прибыль от текущей деятельности представляет собой алгебраическую сумму прибыли от реализации продукции, товаров, работ, услуг и сальдо прочих доходов и расходов по текущей деятельности.

В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

- суммы излишков и недостат запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;
- суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- штрафы, пени, неустойки полученные и уплаченные;
- доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

*Инвестиционная деятельность* – это деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

*Финансовая деятельность* – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Прибыль от инвестиционной и финансовой деятельности представляет собой разницу полученных доходов и понесённых расходов по этим видам деятельности.

В свою очередь, единая для всех национальных экономических субъектов классификация затрат предусмотрена только «Указаниями по заполнению формы государственной статистической отчетности 4-ф (затраты) «Отчёт о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг)», утверждёнными Постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь 11.08.2023 № 88, в соответствии с которой принята группировка затрат по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;

- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- прочие затраты.

Однако, затраты организации не одинаковы по своему составу, назначению, поведению и т. д. Одни из них связаны непосредственно с изготовлением продукции (сырьё, материалы), другие с управлением и обслуживанием производства, третьи – продиктованы действующим законодательством (плата за землю, отчисления на социальное страхование и т. д.). С другой стороны, часть из них прямо включается в себестоимость продукции, часть – косвенно. При этом каждый субъект хозяйствования имеет свою специфику в классификации затрат: например, амортизация основных средств производственного назначения в энергетике – прямые затраты, в то время как в большинстве промышленных производств – это косвенные затраты. Каждая организация выстраивает свою систему учета затрат и их классификацию, которая прежде всего диктуется потребностями управления (определение затрат по видам продукции и/или структурным подразделениям, определение затрат по основным бизнес-процессам, определение контролируемых отдельными менеджерами затрат и т. д.).

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

## **2.2 Направления и признаки классификации затрат в управленческом учете**

Целью любой классификации затрат в управленческом учёте является оказание помощи руководителю в выборе и принятии правильных решений. Для принятия оптимальных решений на каждом уровне управления необходимо выделить ту часть затрат, на которые может повлиять тот или иной менеджер.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. Если учесть, что к числу основных задач управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности, то и классификация затрат должна обеспечивать возможность калькулирования себестоимости продукции и управления

ею, в том числе в процессе ее производства.

Практика организации управленческого учёта породила множество различных признаков классификации затрат.

Прежде всего, необходимо отметить деление затрат в системе управления финансовыми результатами на производственные (связаны с производством продукции и формируют производственную себестоимость незавершенного производства, полуфабрикатов собственного производства, готовой продукции, отгруженной продукции, выполненных работ и услуг) и непроизводственные (коммерческие затраты и затраты на управление, которые считаются периодическими и полностью относятся на уменьшение финансовых результатов текущей деятельности).

К числу основных признаков классификации затрат традиционно относят: места их возникновения, носители затрат и виды.

*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.

Учитывая назначение управленческого учета – предоставление необходимой информации менеджерам для принятия решений, по функциям управления могут определяться направления и признаки классификации затрат.

Таблица 2.1 – Направления и признаки классификации затрат в зависимости от функций управления

Функции управления	Направление классификации затрат
Прогнозирование	затраты краткосрочного 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

### Окончание таблицы 2.1

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

## 2.3 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-заготовительной** 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 истощения 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:

- 1) по составу: одноэлементные и многоэлементные;
- 2) по видам: экономические элементы, статьи калькуляции;
- 3) по назначению: основные и накладные;
- 4) по способу отнесения на себестоимость некоторых видов продукции: прямые и косвенные;
- 5) 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, на материалы, о накладных затратах, 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 в управленческом учёте выдвигает их классификацию для принятия управленческих решений:

- релевантные;
- иррелевантные (нерелевантные).

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 затраты по организационной деятельности, которая носит производственный характер (подготовка, организация производства, содержание производственного управленческого персонала, амортизация основных средств производственного назначения и т. д.), и затраты по организационной деятельности общехозяйственного назначения (административно-управленческие расходы, оплата услуг внешних организаций и т. д.).

В управленческом учёте характерна их классификация на:

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

Кроме этого, классификацию дополняют группировкой затрат по функциям управления: по техническому управлению, по управлению производством, по материально-техническому обеспечению, маркетингу и т. д. Последняя классификация необходима для изыскания резервов их снижения.

## **2.4 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 являет собой стадию 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 «Доходы и расходы по текущей деятельности» как расходы отчетного периода.

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 организациями в связи с получением дохода.

**По способу отнесения на конкретный вид продукции: прямые и косвенные затраты.**

К **прямым** затратам 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** затраты невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они учитываются на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты». При этом общехозяйственные затраты признаются управленческими расходами и полностью списываются на уменьшение прибыли отчетного периода, а общепроизводственные распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной базе (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных машино-часов, количеству отработанных человеко-часов и т. п.). Эта методика описывается в учетной политике организации. В соответствии с учетной политикой организации общепроизводственные затраты могут подразделяться на две части: переменные (распределяются между видами продукции) и постоянные (списываются как управленческие расходы).

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 затраты по ним относятся к косвенным общепроизводственным, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

В некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, например, в энергетической, угольной, нефтедобывающей отраслях промышленности, все затраты будут прямыми, так как связаны с производством одного вида продуктов.

В тоже время в большинстве видов экономической деятельности, относящихся к обрабатывающей промышленности (в машиностроении, легкой, пищевой промышленности и др.) косвенные затраты весьма существенны и для принятия правильных управленческих решений важную роль играет выбор базы их распределения.

Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит, прежде всего, от технологических особенностей производства. Однако важное значение при этом имеют организация аналитического учета затрат, детализация статей комплексных затрат и другие элементы управленческого учета.

**По назначению (по отношению к технологическому процессу): основные и накладные затраты.**

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

*Накладные затраты* вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти затраты, как правило, связаны с организацией деятельности организации, её управлением. По методу отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные затраты 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 инвентаризовать. 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 расходами участвующими в исчислении прибыли, и запасами.

Затраты на формирование считаются входящими, являются активами организации, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

**Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты)**, – это издержки, которые нельзя проинвентаризовать. 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 затрат. Это затраты во многом связаны с полученными организацией 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.**

**Одноэлементными** называют затраты, которые по экономическому содержанию не могут быть разложены на слагаемые (например, сырье и материалы). По этому принципу построена классификация по экономическим элементам.

**Комплексные** затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются общепроизводственные затраты, в состав которых входят практически все экономические элементы.

Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и потребностей 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 затраты».

## **2.5 Классификация затрат для принятия решений. Поведение затрат**

Как отмечалось ранее, одной из задач 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 и постоянные;
- 2) предельные и приростные;
- 3) учитываемые и не учитываемые при принятии решений;
- 4) планируемые и непланируемые.

Рассмотрим содержание каждой из приведенных классификаций затрат.

### ***Переменные и постоянные затраты***

В условиях рынка особое внимание должно уделяться классификации затрат *по отношению к уровню деловой активности, то есть объему производства или объему продаж*. В управленческом учете это предусматривает организации деление затрат на переменные и постоянные, которые могут быть дополнены условно-переменными и условно-постоянными. У каждой организации такое разделение затрат может быть различным в зависимости от вида деятельности и других факторов.

**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. В связи с этим может быть использована классификация переменных затрат на пропорциональные, прогрессивные и регрессивные. Для такого разграничения целесообразно рассчитывать *коэффициент реагирования затрат* ( $K_{pz}$ ) по формуле (2.1):

$$K_{pz} = \frac{T_{пр(З)}}{T_{пр(V)}}, \quad (2.1)$$

где  $T_{пр(З)}$  – темп прироста затрат;  $T_{пр(V)}$  – темпы прироста объема производства и продаж.

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 растут медленнее, чем объем производства, т. е.  $T_{пр(З)} < T_{пр(V)}$ . Значение коэффициента  $K_{pz} < 1$ .

В связи с этим возникает понятие *условно-переменных затрат* – затрат, 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, при линейном способе начисления амортизации оборудования она начисляется 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 (2.2), (2.3):

$$З_{\text{пост полезные}} = \text{ВП}_{\text{пл}} / \text{ВП}_{\text{мах}} \cdot З_{\text{пост}} , \quad (2.2)$$

$$З_{\text{пост бесполезные}} = З_{\text{пост}} - З_{\text{пост полезные}} , \quad (2.3)$$

где  $\text{ВП}_{\text{пл}}$  – плановый уровень использования оборудования (плановый объем производства, шт.);  $\text{ВП}_{\text{мах}}$  – оптимальное использование оборудования, (максимально возможный объем производства, шт.).

Зависимость величины затрат от изменений уровня деловой активности в управленческом учете получила название **поведение затрат**. При этом поведение переменных и постоянных затрат описывается определенными математическими формулами.

Поведение переменных затрат описывается линейной функцией (2.4):

$$y = ax , \quad (2.4)$$

где  $y$  – общая величина переменных затрат, руб.;  $a$  – переменные затраты на единицу, руб.;  $x$  – объем производства продукции, шт.

Рассмотрим пример:

Расход материала на единицу составляет 50 руб.

Следовательно: на 30 ед. – 1500 руб.

на 50 ед. – 2500 руб.

Тогда графическая зависимость переменных затрат от объема производства выглядит следующим образом (рис. 2.1).

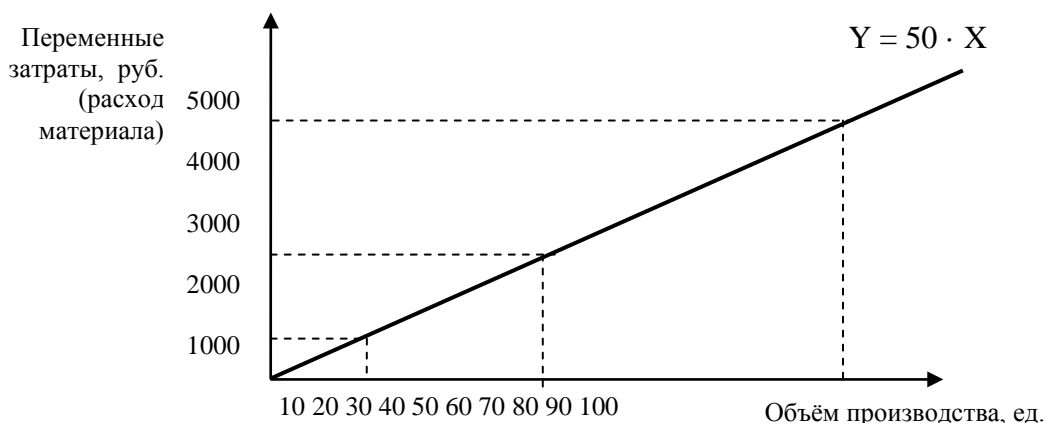


Рисунок 2.1 – Графическая зависимость переменных затрат от объема производства (в расчёте на объем выпуска)

В расчёте на единицу продукции переменные затраты ведут себя



как постоянные (рис. 2.2):

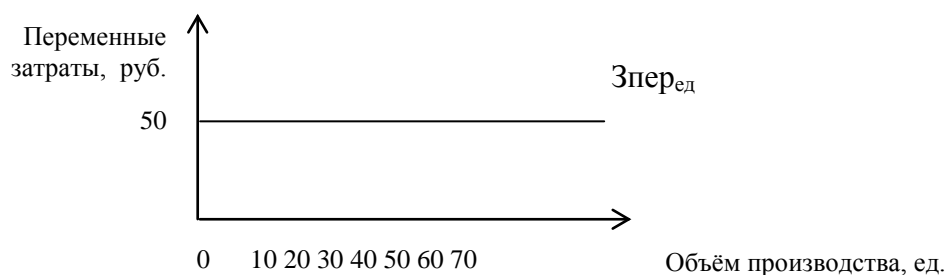


Рисунок 2.2 – Графическая зависимость переменных затрат от объема производства (в расчёте на единицу продукции)

В отличие от переменных, постоянные затраты остаются неизменными при изменении объема производства. Поэтому поведение постоянных затрат описывается линейной функцией (2.5) и представлено на рисунке 2.3:

$$y = b, \quad (2.5)$$

где  $b$  – общая сумма постоянных затрат (на весь объем производства), руб.

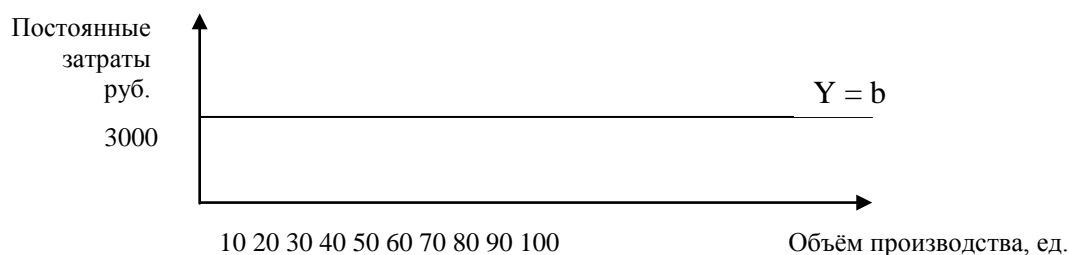


Рисунок 2.3 – Графическая зависимость постоянных затрат от объема производства (в расчёте на объем выпуска)

Поведение постоянных затрат в расчёте на единицу продукции описывается формулой (2.6):

$$y = b/x, \quad (2.6)$$

что графически можно представить как рисунок 2.4. Вместе с тем необходимо отметить, что поведение переменных и постоянных затрат не всегда может быть описано приведенными формулами и графиками. Можно доказать, что затраты остаются неизменными внутри тех объемов 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.

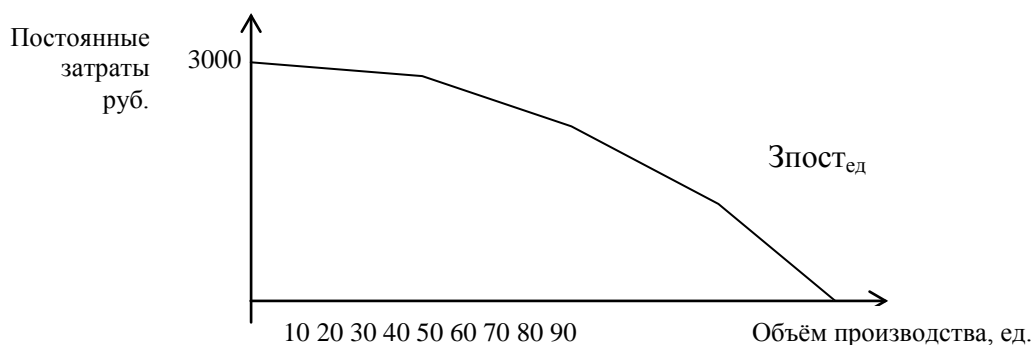


Рисунок 2.4 – Графическая зависимость постоянных затрат от объема производства (в расчёте на единицу продукции)

С другой стороны, на практике они могут меняться ступенчато даже при сохранении уровня деловой активности. 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 материалов предоставляется скидка, что приведет к уменьшению затрат на материалы в расчете на единицу продукции.

При исследовании поведения затрат основной проблемой является правильная классификация затрат на постоянные и переменные. В экономической литературе описано 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 анализа счетов* – это метод, основанный на записях в учетных регистрах. 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 точные результаты дает применение метода наименьших квадратов для построения уравнения регрессии. Он основывается на всех результатах наблюдений в целях определения линии наилучшего соответствия при расчете переменной и постоянной составляющих затрат.

На практике изучение поведения затрат позволяет исследовать взаимосвязь «затраты – объём – прибыль» и определить **точку безубыточности** организации.

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

Существуют два метода определения точки безубыточности: графический и метод уравнений:

### 1) графический метод

Графический метод основывается на нанесении на координатную ось линий переменных, постоянных и общих (совокупных) затрат, а также выручки от продаж. Исходя из определения точки безубыточности, объём безубыточности будет находиться путём проекции точки пересечения совокупных затрат и выручки на ось абсцисс (рис. 2.5).

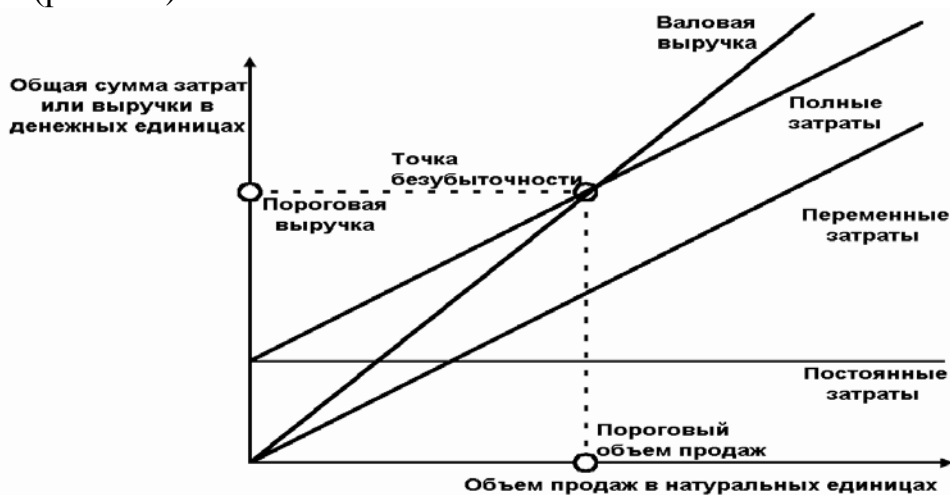


Рисунок 2.5 – Графический метод определения точки безубыточности

### 2) метод уравнения

Метод уравнения предполагает расчет точки безубыточности по формуле (2.7):

$$(V_6 = \frac{З_{\text{пост}}}{Ц_{\text{ед}} - З_{\text{пер\_ед}}}), \quad (2.7)$$

где  $З_{\text{пост}}$  – совокупные постоянные затраты организации;  $Ц_{\text{ед}}$  – цена единицы продукции;  $З_{\text{пер\_ед}}$  – переменные затраты на единицу

продукции.

Изучение взаимосвязи «затраты – объём – прибыль» лежит в основе принятия многих управленческих решений (тема 7).

### ***Предельные и приростные затраты***

Появление предельных и приростных затрат может быть вызвано изготовлением или продажей дополнительной партии продукции. Анализ обозначенных затрат происходит исходя из непосредственной связи дополнительных затрат с величиной дополнительных доходов

**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 (2.8), (2.9):

$$\Delta Z = Z_{\text{п}} - Z_0, \quad (2.8)$$

$$\Delta B = B_{\text{п}} - B_0, \quad (2.9)$$

где  $Z_{\text{п}}$  и  $B_{\text{п}}$  – затраты и выручка по прогнозу при увеличении объема продаж на величину  $\Delta V$ , руб.;  $Z_0$ ,  $B_0$  – затраты и выручка от продаж отчетного периода, руб.

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

Предельные затраты и доходы рассчитываются по формулам (2.10), (2.11):

$$\Delta Z_{\text{ед}} = \frac{\Delta Z}{\Delta V}, \quad (2.10)$$

$$\Delta B_{\text{ед}} = \frac{\Delta B}{\Delta V} \quad (2.11)$$

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.

### ***Затраты учитываемые и не учитываемые при принятии решений***

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые 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.

Однако, при принятии управленческих решений могут присутствовать истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Их называют *безвозвратные затраты*. 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.

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.

### ***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.

## **2.6 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, изменение тарифов на электроэнергию 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.

### **3 УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

- 3.1 Роль калькулирования в управлении предпринимательской деятельностью
- 3.2 Основные принципы и задачи калькулирования
- 3.3 Объекты учёта затрат и объекты калькулирования
- 3.4 Учет прямых затрат
- 3.5 Учет и распределение косвенных затрат

#### **3.1 Роль калькулирования в управлении предпринимательской деятельностью**

Калькулирование себестоимости продукции – это процесс расчета и анализа затрат, связанных с производством и реализацией определенного вида продукции, работ или услуг. Это важный инструмент управления бизнесом, который позволяет оценить экономическую эффективность различных направлений деятельности и принимать обоснованные управленческие решения.

Калькуляция себестоимости позволяет:

- *оценить экономическую эффективность производства различных видов продукции, оказания услуг, выполнения работ.* Определение фактической и плановой себестоимости, их сравнение позволяет не только точно определить затраты на производство продукции или услуги, но и помогает управлять финансами организации более эффективно;

- *обосновать цены на продукцию, работы, услуги.* Зная реальные издержки на производство, организация может установить цены на свою продукцию так, чтобы покрывать все расходы и приносить прибыль;

- *выявить резервы и направления деятельности для снижения затрат.* Анализ калькуляции позволяет выявить области, где можно снизить издержки на производство, повысив эффективность бизнеса;

- *контролировать уровень затрат.* Через калькуляцию можно отслеживать и анализировать затраты на различных этапах производства, что помогает выявить возможности для их оптимизации;

- *принимать обоснованные управленческие решения.* Калькуляция себестоимости помогает оценить рентабельность производимой продукции, что является важным показателем для принятия управленческих решений.

Регулярный анализ структуры себестоимости и оптимизация

затрат помогают бизнесу повышать рентабельность и конкурентоспособность на рынке.

Таким образом, калькуляция себестоимости является неотъемлемой частью финансового управления предприятием, обеспечивая информацию для принятия обоснованных решений и оптимизации производственных процессов.

С другой стороны, с технической точки зрения калькулирование представляет собой систему экономических расчетов по исчислению себестоимости продукции и 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 объекта калькулирования.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных затрат или 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 затрат в таком аналитическом аспекте, который делает возможным процесс калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали главную 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 и изучать формирование себестоимости в процессе производства конкретных видов продукции; сравнивать затраты организации на конкретный вид продукции с затратами на аналогичную продукцию у конкурентов; принимать обоснованные решения о производстве новых видов продукции или снятии с



производства неконкурентоспособной продукции 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.

### **3.2 Основные принципы и задачи калькулирования**

В узком смысле слова управленческий учёт часто рассматривают как аналитический учёт затрат. Организация имеет возможность самостоятельно выбрать учётную политику в части построения учёта затрат на производство.

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 отдельного 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 себестоимость 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 учёт затрат и калькулирование 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.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами, которые конкретизируются на отдельных предприятиях с учетом специфики их деятельности:

1. Научно обоснованная классификация затрат. Для отдельных отраслей промышленности, а также ряда отраслей сферы материального производства с учетом их особенностей разработаны и утверждены методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости. Назначение данных методических указаний – обеспечение единообразия состава затрат, включаемых в себестоимость продукции.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. На их выбор существенное влияние оказывают особенности технологических процессов, технические параметры вырабатываемой продукции, тип производства и другие факторы. Данные вопросы будут рассмотрены далее в разделе 3.3.

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

4. Разграничение затрат по периодам. При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками в периоде, считаются доходами и расходами этого периода, независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств.

5. Раздельный учет текущих затрат и капитальных вложений.

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Конечный результат калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) – составление калькуляций.

Таким образом, между учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции существует тесная связь, так как они являются отдельными этапами учётного процесса, где каждый из них имеет свои цели.

В упрощенном представлении цель учёта затрат – выявить и отразить все фактические затраты на производство и реализацию продукции, работ услуг, в то время как цель калькуляции – исчислить себестоимость единицы продукции, работ, услуг.

Однако конечная цель у них одна – предоставление информации руководителям организации для принятия оперативных и качественных управленческих решений.

### 3.3 Объекты учёта затрат и объекты калькулирования

Условием рациональной организации учёта затрат 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 имеется 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 каждой организацией.

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, кораблестроение 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, нормо-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.

### **3.4 Учет прямых затрат**

**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 изготовлением 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 самой организацией.

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 неотработанное на производстве 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 «*Отчисления на социальные нужды*» включаются отчисления в Фонд социальной защиты населения на государственное социальное страхование от основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих, а также суммы начисленных от их заработной платы страховых взносов Белгосстраху по обязательному страхованию персонала.

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 решении управленческих задач часто набор статей затрат значительно сокращается и речь идет о:

- прямых материальных затратах;
- прямых трудовых затратах;
- накладных (косвенных) производственных затратах.

К **прямым материальным затратам** при этом относят следующие статьи калькуляции:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы;
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели.

Отпуск материальных ценностей со склада в производство осуществляется в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объёму, площади и оформляется лимитно-заборными картами, разовыми требованиями – накладными, комплектовочными ведомостями и другими документами, в которых указывается на какой вид продукции, работ, услуг они будут израсходованы. В состав прямых материальных затрат также включают затраты на оплату услуг, оказанных сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции.

Расход энергии по отдельным структурным подразделениям (цехам, участкам) определяют по показателям счётчиков и приборов. Стоимость топлива и энергии, произведённых самой организацией, распределяют между отдельными видами продукции в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом энергетические расходы распределяются между видами продукции исходя из норм их расхода.

К **прямым трудовым затратам** относятся следующие статьи калькуляции:

- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды.

Основная и дополнительная заработная плата могут объединяться в одну статью «заработная плата производственных рабочих». По этой

статье учитывается заработная плата рабочих, непосредственно связанных с выработкой продукции.

Основную заработную плату производственных рабочих включают в себестоимость отдельных видов продукции прямым путём, так как в первичных документах по учету выработки рабочих указывается в числе основных реквизитов вид продукции, работ, услуг, производимых рабочим.

Дополнительную заработную плату в большинстве случаев распределяют между видами продукции, пропорционально основной заработной плате, но может производиться и прямое отнесение этого вида затрат на себестоимость конкретных видов продукции.

Отчисления в Фонд социальной защиты населения на государственное социальное страхование от основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих, а также суммы начисленных от их заработной платы страховых взносов Белгосстраху по обязательному страхованию персонала включаются в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем пропорционально начисленной заработной плате.

### **3.5 Учет и распределение косвенных затрат**

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

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

1) *определение косвенных затрат основного и обслуживающих производств.* В рамках данного этапа сначала затраты делятся по статьям калькуляции, в результате чего выделяются затраты, относящиеся к конкретным подразделениям и общие для нескольких или всех подразделений затраты, которые распределяются между ними;

2) *перераспределение косвенных затрат обслуживающих производств на подразделения основного производства;*

3) *расчёт ставки распределения косвенных затрат (Ст) для каждого подразделения (3.1):*

$$Ст = \frac{КЗ}{БР}, \quad (3.1)$$

где КЗ – косвенные затраты подразделения, руб.; БР – база распределения косвенных затрат, руб.

4) *распределение косвенных затрат по видам продукции, исходя из рассчитанной ставки (3.2):*

$$KZ_i = Ст \cdot БР_i, \quad (3.2)$$

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 важнейшая проблема, 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 и поэтому не может приниматься за базу распределения).

Традиционно исходят из следующих правил:

- 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 капиталоемкая (фондоёмкая, амортизёмкая), 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 капиталоемкую, то база распределения может быть комплексной:

- совокупные прямые материальные и трудовые затраты;
- сумма амортизационных отчислений и прямых материальных затрат;

- основная заработная плата производственных рабочих и прямые материальные затраты.

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

Далее представлен пример влияния выбранной базы распределения на определение доходности конкретного вида продукции.

**Пример:** организация выпускает два вида продукции: А – 1000 единиц и Б – 1000 единиц.

Материальные затраты на единицу продукции соответственно 100 и 400 денежных единиц, заработная плата – 400 и 100 денежных единиц. Косвенные затраты организации – 200000 денежных единиц.

Цена единицы продукции А – 620 денежных единиц, продукции Б – 630 денежных единиц.

<b>Вариант 1.</b> В качестве базы распределения косвенных затрат принимается заработная плата:		
Изделие	А (1000 единиц)	Б (1000 единиц)
Материальные затраты на единицу, д. е.	100	400
Заработная плата на единицу, д. е.	400	100
Косвенные затраты, общие, д. е.	200000	
Цена единицы, д. е.	620	630
Ставка распределения: Ст =	$\frac{200000}{400 \cdot 1000 + 100 \cdot 1000} = 0,4 (40 \%)$	
Косвенные затраты на единицу, д. е.	$400 \cdot 0,4 = 160$	$100 \cdot 0,4 = 40$
Себестоимость единицы, д. е.	660	540
Прибыль (убыток) на единицу, д. е.	-40	90
Рентабельность (убыточность) единицы	-6,06 %	16,67 %
Следовательно, продукция вида А оказывается нерентабельной, а продукция вида Б имеет достаточный уровень рентабельности. Предоставленная в таком виде руководству информация приводит к принятию решения о снятии с производства изделия А либо об увеличении его цены.		
<b>Вариант 2.</b> В качестве базы распределения косвенных затрат принимаются материальные затраты:		
Изделие	А (1000 единиц)	Б (1000 единиц)
Материальные затраты на единицу, д. е.	100	400
Заработная плата на единицу, д. е.	400	100
Косвенные затраты, общие, д. е.	200000	
Цена единицы, д. е.	620	630
Ставка распределения: Ст =	$\frac{200000}{100 \cdot 1000 + 400 \cdot 1000} = 0,4 (40 \%)$	
Косвенные затраты на единицу, д. е.	$100 \cdot 0,4 = 40$	$400 \cdot 0,4 = 160$
Себестоимость единицы, д. е.	540	660
Прибыль (убыток) на единицу, д. е.	80	-30
Рентабельность (убыточность) единицы	14,8 %	-4,5 %

Таким образом, при изменении базы распределения косвенных затрат продукция вида А становится рентабельной, а продукция вида В – убыточной. Следовательно, ставится под сомнение целесообразность выпуска изделия Б с установленной ценой.

Этот пример наглядно демонстрирует влияние учетной политики организации на принятие управленческих решений в области ассортиментной и ценовой политики. Рассмотрим третий вариант, когда организация выбирает комплексную базу распределения.

<b>Вариант 3.</b> В качестве базы распределения косвенных затрат принимается прямые материальные затраты и заработная плата:		
Изделие	А (1000 единиц)	Б (1000 единиц)
Материальные затраты на единицу, д. е.	100	400
Зарботная плата на единицу, д. е.	400	100
Косвенные затраты, общие, д. е.	200000	
Цена единицы, д. е.	620	630
Ставка распределения: Ст =	$\frac{200000}{500 \cdot 1000 + 500 \cdot 1000} = 0,2 \text{ (20 \%)}$	
Косвенные затраты на единицу, д. е.	$500 \cdot 0,2 = 100$	$500 \cdot 0,2 = 100$
Себестоимость единицы, д. е.	600	600
Прибыль на единицу, д. е.	20	30
Рентабельность единицы	3,33 %	5,00 %

Следовательно, при таком варианте оба вида изделий рентабельны, несмотря на то, что при равной себестоимости они имеют разные цены. Руководство будет учитывать возможно более высокий уровень конкурентоспособности продукции А по ценовому фактору, который позволит получить больший объем продаж и прибыли.

## **4 МЕТОДЫ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

- 4.1 Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
- 4.2 Особенности организации производства и их влияние на построение системы учёта затрат
- 4.3 Попроцессный метод учёта затрат, его разновидности и методы калькулирования себестоимости продукции
- 4.4 Позаказный метод учёта затрат, условия применения и особенности калькулирования себестоимости продукции
- 4.5 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости. Анализ отклонений в системе нормативного учета затрат
- 4.6 Система «стандарт-кост» и ее отличие от нормативного метода учета затрат
- 4.7 Маржинальный подход к калькулированию себестоимости продукции. Формирование финансового результата при маргинальном подходе и при учете полных затрат
- 4.8 Система «директ-костинг», ее эволюция и значение в развитии управленческого учета

### **4.1 Классификация методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции**

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

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

- 1) способ оценки затрат (степень нормирования):**
  - учет затрат по фактической себестоимости;
  - учет затрат по нормативной (плановой) себестоимости;
- 2) отношение затрат к технологическому процессу производства (объект группировки):**
  - позаказный учет затрат;



– попроцессный (попередельный) учет затрат;

**3) полнота включения затрат в себестоимость (полнота охвата затрат):**

– калькулирование себестоимости по полным затратам;

– калькулирование себестоимости по частичным затратам.

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

В большинстве случаев выделяют такой признак классификации, который может быть определен как отношение калькулирования к отдельным относительно самостоятельным этапам производственного процесса. По процессам различают полуфабрикатный и бесполуфабрикатный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Учитывая, что в производстве могут находиться одновременно несколько видов продукции, в классификации выделяют такой признак как количество продуктов. По этому признаку выделяют однопродуктовый и многопродуктовый метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Один из признаков классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции связан с порядком распределения косвенных затрат по объектам калькулирования. Как отмечалось в разделе 3.5, организация может применять их поэтапное распределение с установлением ставки распределения этих затрат для каждого структурного подразделения, а может устанавливать единую для всех подразделений ставку распределения накладных затрат. В связи с этим методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции разделяют по способу распределения косвенных затрат на однокоэффициентный и многокоэффициентный.

Традиционные для национальных субъектов хозяйствования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции были созданы в условиях, когда организации производили небольшое количество видов продукции, когда основными затратами были заработная плата основных производственных рабочих и материалы, когда накладные затраты были невелики по сравнению с основными.

Поэтому в современных условиях, когда широк и разнообразен ассортимент выпускаемой продукции, когда затраты на труд производственных рабочих порой бывают незначительны (в том числе из-за механизации, автоматизации производственных процессов) и постоянно возрастают накладные затраты, традиционные системы калькулирования обнаружили ряд недостатков:

1. Усредненное распределение косвенных затрат пропорционально труду основных производственных рабочих часто искажает реальную производственную себестоимость конкретного вида

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.

Вместе с тем, 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 бизнеса.

#### **4.2 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; соответствия 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 управления производством 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 контролирующие прибыль отдельного продукта и косвенные;

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 соответствие 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 подразделения 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 затраты учитывают по видам продукции без их обобщения по местам возникновения.

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 ответственность возглавляющих менеджеров.

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

#### **4.3 Попроцессный метод учёта затрат, его разновидности и методы калькулирования себестоимости продукции**

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 попроцессного в связи с тем, что объектом калькулирования выступает отдельный производственный процесс. При этом под 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 одного процесса к другому) идет и процесс накопления затрат путем суммирования затрат по каждому этапу, который прошло изделие. Поэтому принципиальной особенностью попроцессного метода является формирование объема затрат по каждому завершенному процессу или за промежуток времени. Для организации раздельного учета на счетах учета затрат по каждому процессу, 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 затраты 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 данном методе калькулирования заключается в оценке стоимости незавершенного производства. При попроцессном методе исчислить сумму затрат по всем незавершенным процессам 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 объёма незавершенного производства. Это может происходить с помощью коэффициента эквивалентности, который зависит от степени готовности продуктов. Например, 100 единиц 50 %-ой готовности будут составлять 50 эквивалентных единиц.
2. Определение общего количества продукции, произведённого в отчётном периоде (4.1):

$$\text{ОП} = \text{НЗП}_\text{н} + \text{ПП} - \text{НЗП}_\text{к}, \quad (4.1)$$

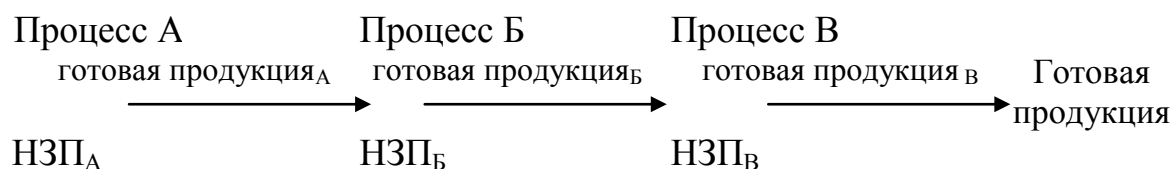
где ОП – общее количество произведённой в отчётном периоде продукции в эквивалентных единицах; НЗП<sub>н</sub>, НЗП<sub>к</sub> – объём незавершённого производства соответственно на начало и на конец периода в эквивалентных единицах; ПП – количество полностью завершённой и переданной далее (в другие подразделения в соответствии с технологическим процессом) продукции.

3. Определение общей суммы прямых и косвенных затрат по всем процессам (распределение косвенных затрат по выбранной базе).

4. Расчёт удельной себестоимости продукции (т. е. себестоимости единицы продукции).

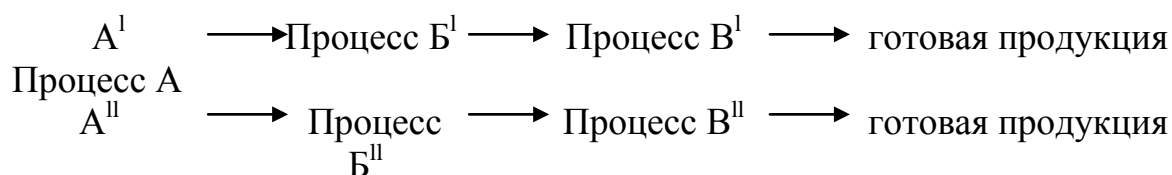
В практике известны три варианта организации попроцессного метода учёта затрат на производство:

### **1. Последовательный**

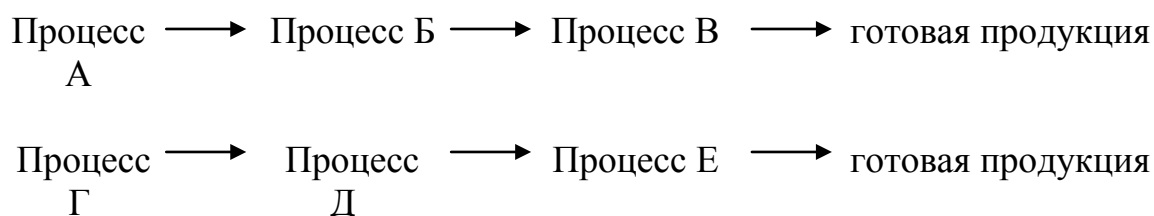


Т. е. на выходе из каждого процесса находится полуфабрикат, который полностью прошёл обработку в цехе и может быть либо реализован на сторону, либо передан на следующую стадию обработки. При этом, в выпускающем цехе часть затрат не будет перенесена на выпущенные полуфабрикаты, а будет материализована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

### **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.

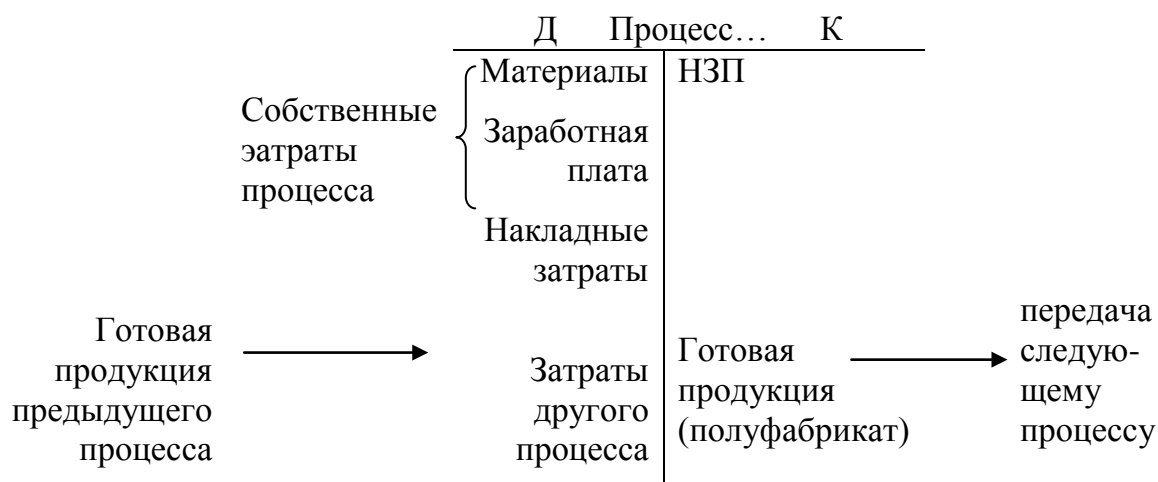


Рисунок 4.1 – Схема отражения в учётных регистрах затрат процесса

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 процесса 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 себестоимости 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 процесса. Понятно, что количество объектов калькулирования при полуфабрикатном методе существенно увеличивается. Однако таким образом обеспечивается более эффективный контроль уровня себестоимости.

Полуфабрикатный 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 различными методами.

Рассмотрим методы простого калькулирования, как наиболее часто встречающиеся в практике.

Методы простого калькулирования используются в таких производствах, где:

- а) производится один вид продукции;
- б) не возникают запасы полуфабрикатов;
- в) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в 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 (4.2):

$$C/C_{\text{ед}} = \frac{З}{V}, \quad (4.2)$$

где  $C/C_{\text{ед}}$  – себестоимость единицы произведенной (реализованной) продукции, руб.;  $З$  – суммарные затраты за период, руб.;  $V$  – объём 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 единицы продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по следующей формуле (4.3):

$$C/C_{\text{ед}} = \frac{З_{\text{произв}}}{V_{\text{произв}}} + \frac{З_{\text{упр и ком}}}{V_{\text{реализ}}} \quad (4.3)$$

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 (4.4):

$$C/C_{\text{ед}} = \frac{z_1}{V_1} + \frac{z_2}{V_2} + \frac{z_3}{V_3} + \dots + \frac{z_{\text{упр и ком}}}{V_{\text{реализ}}} \quad (4.4)$$

4. Если затраты сырья и материалов возникают только на начальной стадии технологического процесса, то для повышения аналитичности учета затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках отдельных процессов – лишь добавленные затраты (заработную плату и общепроизводственные затраты) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется *калькулированием по стадиям обработки*.

Приведенная ранее формула в этом случае примет следующий вид (4.5):

$$C/C_{\text{ед}} = MZ_{\text{ед}} + \frac{Dz_1}{V_1} + \frac{Dz_2}{V_2} + \frac{Dz_3}{V_3} + \dots + \frac{z_{\text{упр и ком}}}{V_{\text{реализ}}} \quad (4.5)$$

*Преимущества* процессного калькулирования:

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

*Недостаток* – чрезмерное усреднение себестоимости продукции.

#### **4.4 Позаказный метод учёта затрат, условия применения и особенности калькулирования себестоимости продукции**

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.

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. Если заказ состоит из одного изделия, то его себестоимость и является суммой всех затрат по заказу.

Поэтому принципиальной особенностью позаказного метода является формирование объема затрат по каждому завершённому заказу, а не за промежуток времени.

Порядок применения позаказного метода можно изобразить в виде схемы (рис. 4.2).

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

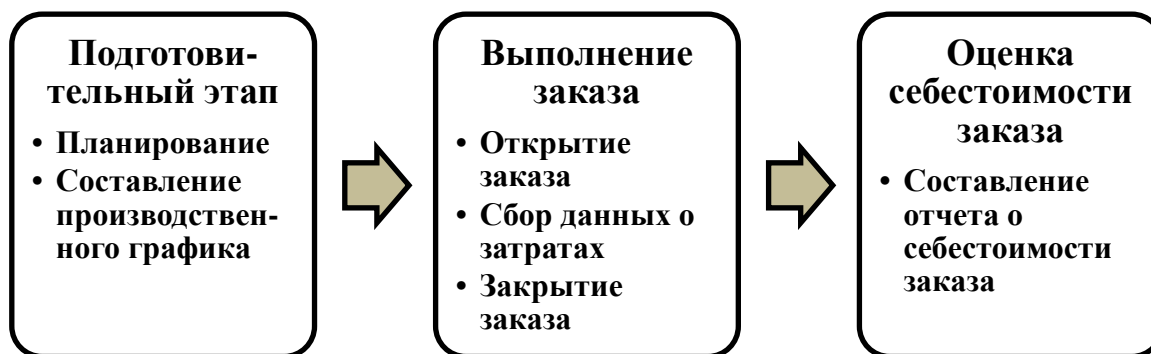


Рисунок 4.2 – Этапы применения позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

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.

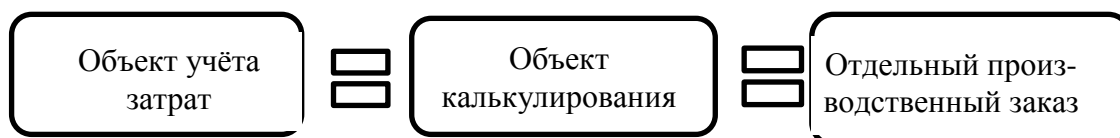
Код заказа проставляется на материальных требованиях на выдачу сырья и материалов, на расчетных ведомостях по начислению заработной платы (в основном при сдельной форме оплаты). Затем путем выборки записей с одинаковым кодом заказа определяется объем затрат, связанных с его выполнением. Поэтому позаказный 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.

#### **4.5 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости. Анализ отклонений в системе нормативного учета затрат**

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

**Нормативные затраты** – это predetermined real costs, including: direct material costs, direct labor costs and general production expenses.

Они зависят от типа и качества используемых технологий и ресурсов.

Нормативные затраты выражаются в расчете на единицу готовой продукции.

Основные факторы, влияющие на размер нормативных затрат, представлены в таблице 4.1.

Таблица 4.1 – Факторы, влияющие на размер нормативных затрат

Вид нормативных затрат	Факторы, влияющие на норматив
Прямые материальные затраты	Технология производства, виды используемых материалов, качество сырья и материалов, методы обработки материалов, тип оборудования и др.
Прямые трудовые затраты	Технологии производства, тип оборудования, квалификации рабочей силы, уровень организации труда, уровень организации производства и др.
Общепроизводственные затраты	Вид деятельности, масштаб производства, затраты за прошедшие периоды, планируемые виды деятельности и объемы производства в планируемом периоде, оптимальность оргструктуры, производственная структура и др.

Если организация использует *учёт затрат по фактической себестоимости*, то величина фактических затрат организации может быть выражена формулой (4.6):

$$З_{\phi} = K_{\phi} \cdot Ц_{\phi}, \quad (4.6)$$

где  $Z_{\phi}$  – фактические затраты, руб.;  $K_{\phi}$  – фактическое количество использованных ресурсов, шт., кг., ч.;  $C_{\phi}$  – 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 (4.7):

$$З_{\text{ф}} = (K_{\text{нормат.}} \pm \Delta_{\text{к}}) \cdot Ц_{\text{ф}}, \quad (4.7)$$

где  $K_{\text{нормат}}$  – нормативное количество использованных ресурсов, шт., кг., ч.;  $\Delta_{\text{к}}$  – отклонение фактического количества использованных ресурсов от нормативного, шт., кг., ч.;

б) только *по ценам*

В этом случае формула, описывающая расчёт фактических затрат, имеет вид (4.8):

$$З_{\text{ф}} = K_{\text{ф.}} \cdot (Ц_{\text{нормат}} \pm \Delta_{\text{ц}}), \quad (4.8)$$

где  $Ц_{\text{нормат}}$  – нормативная цена использованных ресурсов, руб.;  $\Delta_{\text{ц}}$  – отклонение фактической цены использованных ресурсов от нормативной, руб.;

в) *по количеству и по ценам*

Фактические затраты соответственно составят (4.9):

$$З_{\text{ф}} = (K_{\text{нормат.}} \pm O\Delta_{\text{к}}) \cdot (Ц_{\text{нормат}} \pm \Delta_{\text{ц}}) \quad (4.9)$$

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 сопоставляется 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.

Иногда разновидностью нормативного учета затрат называют *учет затрат по плановой себестоимости*. 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 попроцессно, так и позаказно.

Методика оценки отклонений и их анализа в нормативном методе учета затрат 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 (рис. 4.3).



Рисунок 4.3 – Схема анализа отклонений фактических затрат от нормативных

Отклонения списываются с требуемой степенью подробности. Показатель значимости или возможности отклонения устанавливается организацией исходя из условий ее деятельности. Во многих фирмах несущественными считаются отклонения менее 5 %. 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.

**Отклонение затрат по основным материалам** ( $\Delta MЗ$ ) определяется как разность между фактическими ( $MЗ_{факт}$ ) и нормативными затратами материалов ( $MЗ_н$ ) (4.10):

$$\Delta MЗ = MЗ_{факт} - MЗ_н = K_ф \cdot Ц_ф - K_н \cdot Ц_н \quad (4.10)$$

Следует проанализировать отклонения по факторам:

- по цене по формуле (4.11):

$$\Delta MЗ_ц = (Ц_ф - Ц_н) \cdot K_ф \quad (4.11)$$

- по использованию материалов по формуле (4.12):

$$\Delta MЗ_к = (K_ф - K_н) \cdot Ц_н \quad (4.12)$$

Суммарное отклонение должно удовлетворять условию (4.13):

$$\Delta MЗ = \Delta MЗ_ц + \Delta MЗ_к \quad (4.13)$$

Ответственность за отклонение возлагается:

- по цене – на менеджера по закупкам;

- по использованию материалов – на менеджеров производственных цехов.

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 (4.14):

$$\Delta OT = OT_{\phi} - OT_n = T_{\phi} \cdot CT_{\phi} - T_n \cdot CT_n, \quad (4.14)$$

где  $T_{\phi}$ ,  $T_n$  – фактическое и нормативное время, ч.;  $CT_{\phi}$ ,  $CT_n$  – 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 (4.15):

$$\Delta OT_{CT} = (CT_{\phi} - CT_n) \cdot T_{\phi} \quad (4.15)$$

Для определения отклонения по использованию рабочей силы необходимо вычислить (4.16):

$$\Delta OT_T = (T_{\phi} - T_{\phi n}) \cdot CT_{\phi n}, \quad (4.16)$$

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

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 по переменным затратам: по количеству и ценам израсходованных ресурсов.

#### 4.6 Система «стандарт-кост» и ее отличие от нормативного метода учета затрат

Система *«стандарт-кост»* (*«стандарт-костинг»*) 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.

#### **4.7 Маржинальный подход к калькулированию себестоимости продукции. Формирование финансового результата при маржинальном подходе и при учете полных затрат**

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 маржинальным.

**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 центрам 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 национальных организациях, так как соответствует сложившимся традициям, 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 подходу. Принципиальное его отличие состоит в том, что постоянные затраты в себестоимость продукции не включают, а относятся на уменьшение прибыли того отчетного периода, когда они возникли. В себестоимость же включаются только переменные затраты.

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.

Поэтому главное преимущество маржинального 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;
- определение точки безубыточности и запаса прочности организации.

На разделении затрат на переменные и постоянные строится маржинальный метод учета затрат или маржинальный метод бухгалтерского учета, который получил название системы «директ-костинг».

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 не только затратами, но 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.

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.

В соответствии с действующими нормативно-правовыми актами организации на сегодняшний день при калькулировании полной себестоимости продукции могут выбирать один из двух вариантов:

– затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», полностью списывать на счета учёта производственных затрат;

– условно-постоянные общепроизводственные затраты, учтённые на счете 25 «Общепроизводственные затраты» сразу списывать в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а переменную часть общепроизводственных затрат списывать на счета учета производственных затрат.

В первом случае прибыль от реализации определяется как разность между выручкой с одной стороны и производственной себестоимостью реализованной продукции, общехозяйственными затратами, затратами на реализацию – с другой стороны (4.17):

$$\Pi = B - C_{\text{произв}} - \text{ОХЗ} - Z_{\text{реал}}, \quad (4.17)$$

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 (4.18):

$$\Pi_{\text{вал}} = B - C_{\text{произв}} \quad (4.18)$$

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

Во втором случае, когда организация выделяет в рамках счёта 25 «Общепроизводственные затраты» постоянную и переменную составляющие, прибыль от реализации определяется как (4.19):

$$\Pi = B - C_{\text{произв}} - \text{ОПЗ}_{\text{пост}} - \text{ОХЗ} - Z_{\text{реал}} \quad (4.19)$$

Если же организация использует метод калькулирования себестоимости продукции только по переменным статьям затрат, то финансовый результат определяют следующим образом;

– вначале рассчитывается величина маржинального дохода по формуле (4.20):

$$\text{МД} = B - C_{\text{произв пер.}} - \text{ОХЗ}_{\text{пер}} - Z_{\text{реал пер}}, \quad (4.20)$$

– затем определяется прибыль от реализации продукции по

формуле (4.21):

$$\Pi = \text{МД} - \text{ОПЗ}_{\text{пост}} - \text{З}_{\text{реал пост}} \quad (4.21)$$

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 (рис. 4.4).

<i>Метод учета полных затрат</i>		<i>Метод учета переменных затрат</i>		
Выручка от реализации		Выручка от реализации		
Приходящиеся на объем реализованной продукции	–	–	Приходящиеся на объем реализованной продукции	
	Прямые трудовые затраты			
	Прямые материальные затраты			
Всё	–	–	Всё	
	Общепроизводственные затраты			
	Общехозяйственные затраты (УР)			
Валовая прибыль		Маржинальный доход		
–		–		
Расходы на реализацию		Постоянные общепроизводственные затраты		
=		Постоянные общехозяйственные затраты		
Прибыль		Прибыль		

Рисунок 4.4 – Формирование прибыли при методе учета полных затрат и при методе учета переменных затрат (директ-костинг)

#### 4.8 Система «директ-костинг», ее эволюция и значение в развитии управленческого учета

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.

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»: простой директ-костинг и развитой директ-костинг.

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 может меняться, но это всегда разность между выручкой от реализации продукции и переменными затратами на ее производство и реализацию.

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 затраты подразделяются на:

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



В таком варианте происходит расчет целой серии покрытий или маржинальных доходов, при этом на каждом этапе подключается все больше затрат (формулы (4.22)–(4.25)):

$$МД_1 = В - З_{пер} , \quad (4.22)$$

$$МД_2 = МД_1 - З_{пост.произв.} , \quad (4.23)$$

$$МД_3 = МД_2 - З_{пост.ассорт} , \quad (4.24)$$

$$МД_4 = МД_3 - З_{пост.ц.с.} , \quad (4.25)$$

где  $З_{пост.произв.}$  – постоянные затраты, связанные с определенным видом продукции, руб.;  $З_{пост.ассорт}$  – постоянные затраты, связанные с данной ассортиментной группой продукции, руб.;  $З_{пост.ц.с.}$  – постоянные затраты, связанные с организационной 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.

С точки зрения оценки финансово-хозяйственной деятельности организации в системе «директ-костинг» переменные затраты следует рассматривать как затраты, которые характеризуют ее деловую активность. Чем выше деловая активность, тем больше и величина переменных затрат. Переменные затраты возникают с началом производственного процесса и при его прекращении сводятся к нулю, в отличие от постоянных затрат, существующих с момента создания организации, независимо от ведения производства и реализации продукции. В общем случае исходят из того, что переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, а постоянные характеризуют стоимость самой организации.

Однако, следует учитывать, что разделение затрат на постоянные и переменные относительно условно. Они могут меняться из года в год в связи с изменением экономических условий, объема производства и другими условиями.

Особенностью «директ-костинга» является то, что переменные производственные затраты включаются в себестоимость проданной продукции пропорционально объему продаж, а переменные непроизводственные могут отражаться в отчете о финансовых результатах в общей сумме переменной части управленческих и коммерческих расходов.

Постоянная часть общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов отражается в отчете о финансовых результатах безотносительно к объему продаж, т. е. в общей сумме

постоянной части этих расходов. На практике это позволяет снизить в отчетном периоде налогооблагаемую прибыль при значительных остатках готовой продукции.

Таким образом, основной упор в системе маржинального учета делается на классификацию затрат на переменные и постоянные. Следует отметить, что отнесение затрат к постоянным или переменным, производственным либо к затратам периода обусловлено целым рядом факторов, индивидуальных для каждой организации. При этом значительная часть затрат относится к полупеременным, то есть возникают трудности в их классификации.

Кроме того, «директ-костинг» не дает ответа на вопрос: какова полная себестоимость конкретного продукта. Для решения этой проблемы организации должны периодически (в зависимости от целей управления) вне системы «директ-костинг» рассчитывать полную себестоимость. То есть, ведение учета себестоимости по системе «директ-костинг» не решает задачу составления точных калькуляций.

С другой стороны, не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость со 100%-ной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. С этих позиций калькуляция по системе «директ-костинг» является наиболее объективной при принятии целого ряда управленческих решений.

## 5 ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЁТЕ

- 5.1 Трансфертная цена: её виды и принципы формирования
- 5.2 Трансфертное ценообразование на основе рыночных цен
- 5.3 Трансфертное ценообразование на основе затрат
- 5.4 Трансфертное ценообразование на основе переговоров
- 5.5 Двойное трансфертное ценообразование

### 5.1 Трансфертная цена: её виды и принципы формирования

Под *трансфертным ценообразованием* понимают процесс установления трансфертной цены, которая всегда привязана к конкретному товару (услуге) и субъекту, который этот товар (услугу) продает/покупает отдельное структурное подразделение организации другому своему подразделению/у другого своего подразделения. Практически в любой организации существует обмен полуфабрикатами (услугами) между отдельными подразделениями. Трансфертное ценообразование как система представляет собой совокупность элементов и связей между структурными подразделениями одной организации.

*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 подразделений были правильно измерены и оценены.

При этом можно выделить два аспекта трансфертного ценообразования:

- 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 организацией 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 всей организации решения. То есть 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. Таким образом, рыночные продажи подразделений должны принести максимум выгод и минимум потерь (упущенных) организации в целом.

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

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

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

- система трансфертного ценообразования не должна нарушать автономию подразделений, т. е. недопустимо наделять менеджеров дополнительной ответственностью и в то же время централизованно назначать внутренние цены.

Основным же принципом трансфертного ценообразования считается **принцип «вытянутой руки»**, который гласит, что цены в сделках между взаимозависимыми подразделениями должны соответствовать рыночным ценам, как если бы эти сделки совершались между независимыми сторонами.

Теория и практика трансфертного ценообразования выделяют следующие виды или методы исчисления трансфертных цен:

- трансфертное ценообразование на основе рыночных цен,
- трансфертное ценообразование на основе затрат,
- трансфертное ценообразование на основе переговоров,
- двойное трансфертное ценообразование.

Выбор метода исчисления трансфертных цен зависит от следующих основных факторов:

- типа ценообразования, принятого организацией, как элемента внутреннего экономического механизма;
- состояния рынка промежуточных продуктов, аналогичных тем, на которые устанавливается трансфертная цена;
- степени децентрализации внутрифирменного управления (покупать и продавать: внутри и на стороне).

## 5.2 Трансфертное 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.

Преимуществами метода рыночного трансфертного ценообразования могут быть названы следующие:

- 1) объективный характер 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.

Вместе с тем этому методу трансфертного ценообразования присущи и слабые стороны:

- 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.

### **5.3 Трансфертное 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. Рассмотрим основные методы трансфертного ценообразования на основе затрат.

#### ***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.

#### ***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 (табл. 5.1).

Таблица 5.1 – Зависимость надбавки на покрытие постоянных затрат от объема реализуемой продукции

Показатель	Объем реализации – 200 единиц	Объем реализации – 300 единиц
Переменные затраты	30 руб./ед.	30 руб./ед.
Объем реализации	200 ед.	300 ед.
Постоянные затраты	1000 руб.	1000 руб.
Полные затраты	$30 \cdot 200 + 1000 = 7000$ руб.	$30 \cdot 300 + 1000 = 10000$ руб.
Трансфертная цена на основе полных затрат	$7000/200 = 35$ руб./ед.	$10000/300 = 33,33$ руб./ед.
Надбавка по сравнению с маржинальным ценообразованием	$(35 - 30)/30 = 16,67 \%$	$(33,33 - 30)/30 = 11,10 \%$

Как видно из таблицы, при объеме реализации в 300 единиц трансфертная цена на основе полных затрат будет меньше, чем при объеме реализации 200 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.

Предположим, что в примере фактический объем поставок составил 240 единиц, а по плану он должен был равняться 200 единицам.

Тогда реализация составит:

$$240 \cdot 35 = 8400 \text{ руб.},$$

Затраты:

$$30 \cdot 240 + 1000 = 8200 \text{ руб.}$$

Прибыль:

$$8400 - 8200 = 200 \text{ руб.}$$

Если фактический объем производства окажется меньше запланированного, тогда продающее подразделение покажет убыток по итогам работы за период.

#### ***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, то есть 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.

#### ***Ценообразование на основе маржинальных затрат плюс постоянная фиксированная надбавка***

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

Подразделение А поставляет продукцию подразделению Б. Переменные затраты подразделения А составляют 40 руб. за единицу. Постоянные затраты – 5000 руб./мес. Плановая прибыль равна 10000 руб. Плановый объем поставок составляет 1000 единиц. Тогда подразделение Б должно заплатить подразделению А 55000 руб. ( $40 \cdot 1000 + 5000 + 10000$ ), что эквивалентно 55 руб. за единицу. Предположим, что фактический объем потребления продукции подразделением Б составил только 800 единиц. Тогда сумма платежей будет равна 47000 руб. ( $40 \cdot 800 + 5000 + 10000$ ), 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».

### **5.4 Трансфертное ценообразование на основе переговоров**

Трансфертное ценообразование на основе переговоров – это метод, при котором внутренние цены между зависимыми сторонами организации определяются путем переговоров, но при этом должны соответствовать принципу «вытянутой руки», то есть быть сопоставимы с ценами на рынке между независимыми сторонами. Этот метод обычно включает установление цены на основе переговоров и может быть использован в ситуациях, где есть возможность для такой договоренности, например, при передаче продукции с фиксированной



надбавкой.

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.

## 5.5 Двойное трансфертное ценообразование

Двойное трансфертное ценообразование может рассматриваться в двух аспектах:

- во-первых это может быть комбинирование в рамках трансфертного ценообразования **разных методов** для определения цены;
- во-вторых это может быть применение **разных цен** для одной и той же передачи между подразделениями.

Первый вариант двойного трансфертного ценообразования применяется в том случае, если единственный метод не позволяет достоверно установить соответствие трансфертной цены рыночным ценам.

Второй вариант 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.

## **6 БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

- 6.1 Понятие бюджета и бюджетирования. Классификация бюджетов в управленческом учёте
- 6.2 Порядок составления общего (главного) бюджета
- 6.3 Финансовый и операционный бюджеты
- 6.4 Проблемы составления бюджета продаж и бюджета денежных средств
- 6.5 Понятие финансовой структуры организации и центров ответственности
- 6.6 Основные типы центров ответственности
- 6.7 Система управленческого контроля за деятельностью центров ответственности

### **6.1 Понятие бюджета и бюджетирования. Классификация бюджетов в управленческом учете**

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

Существует множество классификаций планов по различным признакам. В управленческом учете планы часто классифицируются на:

- 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 планы 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.

Как особый вид планирования выделяют программирование – процесс выбора программ и определения приблизительного объёма ресурсов, выделяемых на каждую программу. При этом программы –

это основные направления деятельности, которые организация решила осуществить для реализации своей стратегии. Программами могут быть: продукты; производственные линии; НИОКР; 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 организации.

**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.

Одни авторы [21] определяют бюджет как финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия выполняются.

Другие [15] предлагают более лаконичное определение: бюджет – это смета доходов и расходов.

Третьи [8] рассматривают это определение в связи с содержанием управленческого учёта: бюджет – это количественное выражение плана, средство контроля за его выполнением и метод регулирования.

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, так как объём производства должен быть согласован 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.

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.

В управленческом учёте принята классификация бюджетов по ряду признаков:

### **1. 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.

## **2. 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.

## **3. По методам разработки:**

**Статичный (жёсткий) бюджет** рассчитан на вполне определённый, конкретный уровень деловой активности (например, 1000 единиц).

**Гибкий бюджет** – бюджет, который составляется для определённого диапазона деловой активности, т. е. включает несколько вариантов объёма производства (или реализации) (например, 1000 единиц  $\pm 5\%$ ).

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 нем 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.

#### **4. 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.

### **6.2 Порядок составления общего (главного) бюджета**

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 (рис. 6.1).

Если сравнивать мнения отдельных авторов о структуре главного бюджета, можно заметить, что у каждого схема выполнена несколько по-другому. Однако единым для всех подходов остается следующее правило:

*– 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.

### **6.3 Финансовый и операционный бюджеты**

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.



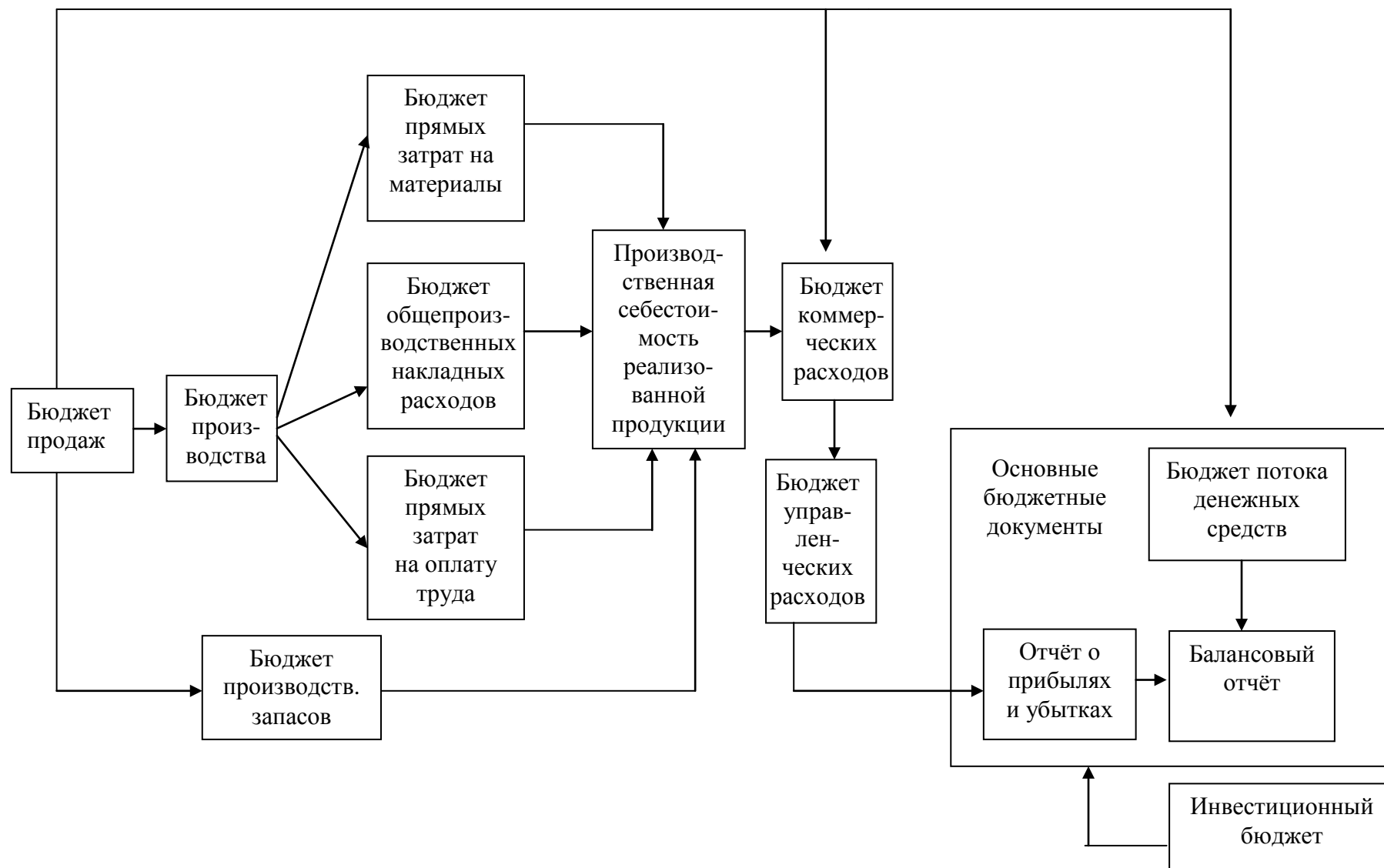


Рисунок 6.1 – Схема формирования главного бюджета организации

### ***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 уделяется таким факторам 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.

Бюджет продаж предусматривает определение объема продаж в натуральном и стоимостном выражении, прогнозируемого индекса роста цен с учетом уровня инфляции.

Бюджет продаж должен рассматриваться совместно с прогнозом денежных поступлений от продаж, основанном 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 объема 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.

### ***Бюджет прямых материальных затрат***

Базой для расчета потребности в основных материалах является плановая величина объема 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 объема 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. 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 времени для выполнения единицы продукции рабочего времени в часах, почасовых ставок оплаты труда основного производственного персонала. Потребность в оборотных средствах на основную 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 повременная и сдельная оплата труда, указываются отчисления от общего фонда заработной платы в

соответствии с действующим законодательством.

### ***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 затрат. Данные бюджета служат основой для оценки себестоимости одной единицы продукции.

### ***Бюджет себестоимости реализованной продукции***

Бюджет себестоимости реализованной продукции формируется на основе формулы (6.1):

$$C/C_{\text{рп}} = \text{ГПн} + C/C_{\text{вп}} - \text{ГПк}, \quad (6.1)$$

где ГПн, ГПк – себестоимость остатков готовой продукции на складе соответственно на начало и конец отчетного периода;  $C/C_{\text{вп}}$  – себестоимость выпущенной из производства продукции.

### ***Бюджет коммерческих расходов***

Бюджет коммерческих расходов 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;
- на участие в торгах на товарных биржах и т. п.

Коммерческие расходы 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, как правило, могут быть арендные платежи за складские помещения.

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

#### ***Бюджет управленческих расходов***

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

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;

- прогнозного баланса – в части оценки величины производственных запасов (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, инвестиционный бюджет);

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.

### ***Прогнозный 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 национальной бухгалтерской отчетности. Основными его составляющими являются: выручка от реализации продукции, производственная себестоимость реализованной продукции, управленческие и коммерческие расходы, прибыль от реализации продукции, 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 затраты, связанные:

1) с покупкой земли, подготовкой участка и его улучшением;

2) с покупкой зданий и работами по гражданскому строительству;

3) с закупкой машин и оборудования;

4) с другими затратами, входящими в структуру основного капитала, например, на приобретение прав на промышленную собственность, ноу-хау, патентов и т. п.

Данный бюджет оказывает существенное влияние на следующие бюджеты:

– бюджет денежных средств, так как он затрагивает затраты 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 периодов, 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.

Бюджет ожидаемых поступлений и выплат денежных средств на определенный период часто 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.

#### ***Разработка прогнозируемого баланса организации***

Целью разработки прогнозируемого баланса является оценка экономического потенциала организации, т. е. определение величины и динамики изменения стоимости активов, капитала, 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 суммы начисленной амортизации);

– краткосрочные активы, в том числе сырье, незавершенное производство и готовая продукция, денежная наличность, а также прогнозируемая дебиторская задолженность;

– собственный и заемный капитал, в том числе краткосрочные обязательства, необходимые для бесперебойной работы организации.

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.

#### **6.4 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 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 современных условиях, так как один из принципов формирования

бухгалтерской отчетности – это принцип начисления. Обычно организации отслеживают средний период времени, который требуется покупателям для оплаты счетов.

Баланс денежных поступлений, исходя из сроков оплаты, имеет вид (6.2):

$$ДЗ_{н.} + В = ДЗ_{к.} + ДП, \quad (6.2)$$

где  $ДЗ_{н.}$ ,  $ДЗ_{к.}$  – дебиторская задолженность соответственно на начало и конец отчетного периода, руб.;  $В$  – выручка от реализации продукции за отчетный период, руб.;  $ДП$  – денежные поступления за отчетный период, 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, их сумма добавляется к доходам от реализации продукции.

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 структурных элементов общего бюджета с бюджетом денежных средств может быть представлена следующей таблицей (табл. 6.1).

В таблице 6.1 представлены только наиболее общие источники поступления и направления списания денежных средств. На самом деле их круг гораздо шире.

Таблица 6.1 – 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.	

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 и других расходов.

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

## 6.5 Понятие финансовой структуры организации и 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 в национальных 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.

**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 бюджетов.

4. Соизмерение всех произведенных центром 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 центрами ответственности установленных бюджетов 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 всей 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 этого 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.

## **6.6 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 (рис. 6.2).

*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.

*Центр продаж (центр доходов)* – это структурное подразделение организации, для которого ключевым показателем становится объем продаж или выручка от реализации продукции. В отдельных случаях (когда затраты этого центра несопоставимы с объемом выручки) менеджеру вменяется в ответственность только за сумму денежных поступлений.

*Центры прибыли* – центры ответственности, от которых в большей степени зависят главные, определяющие прибыль, элементы, т. е. объём продаж, продажная цена, переменные и постоянные издержки.



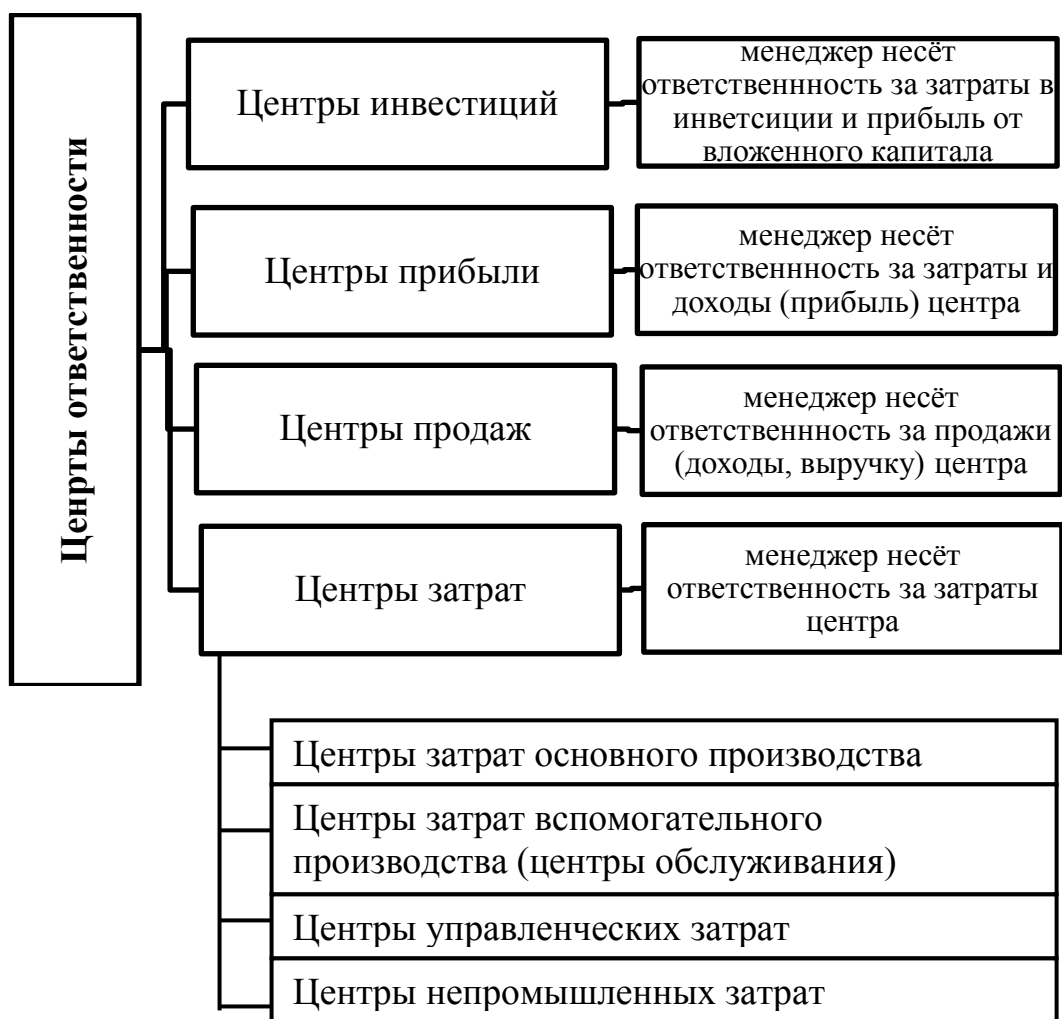


Рисунок 6.2 – Классификация центров ответственности в зависимости от объёмов полномочий и ответственности менеджера

Менеджер несёт ответственность за доверенные ему задания по формированию прибыли и, следовательно, полностью контролирует как формирование доходов от реализации продукции, так объём затрат на её изготовление.

Центры прибыли оцениваются посредством разработки отчётности, имеющей много общего с отчётом о прибыли, на уровне всей организации на предмет выполнения планового объёма 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.

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

Аналогичные задачи выполняет **центр ответственности за сбыт**, 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 затраты 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 ответственности 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 оснащенности и других факторов.

## **6.7 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 пять 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 бюджетов 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 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) используется 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 инвестиций может выступать:

- прибыль центра ответственности;
- рентабельность активов центра ответственности;
- экономическая добавленная стоимость.

Показатели центров инвестиций – это третий уровень внутрихозяйственной управленческой отчётности.

## **7 ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

7.1 Принятие управленческих решений на основе анализа безубыточности производства (CVP-анализа)

7.2 Принятие решений по ассортименту. Принятие решений по производству новой продукции

7.3 Принятие решений по ценообразованию

7.4 Принятие решений по денежным средствам и их эквивалентам

### **7.1 Принятие управленческих решений на основе анализа безубыточности производства (CVP-анализа)**

Анализ «затраты – объём – прибыль» (Cost – Volume – Profit; CVP – анализ) часто называют анализом безубыточности производства. 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 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 является лучшим средством управления, чтобы добиться максимально возможной в данных условиях прибыли организации, так как позволяет решать широкий круг задач.

Применение анализа «затраты – объем – прибыль» может дать полезные и точные сведения при условии следующих допущений:

1) поведение постоянных и переменных затрат можно измерить точно;

2) переменные затраты и выручка от реализации продукции 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 решаются следующие задачи:

**1. Определение критического объема производства (объема безубыточности)**

Критический объем производства – это такой объем производства и продаж, при котором организация имеет нулевую прибыль.

Для определения безубыточности производства продукции изучается взаимосвязь между выручкой от реализации продукции, прибылью от реализации продукции, переменными и постоянными затратами.

Общие затраты производства, которые делятся на постоянные ( $Z_{\text{пост}}$ ) и переменные затраты ( $Z_{\text{пер}}$ ), можно представить в виде равенства (7.1):

$$Z_{\text{общ}} = Z_{\text{пост}} + Z_{\text{пер}} \text{ или } Z_{\text{общ}} = V \cdot Z_{\text{пер.ед.}} + Z_{\text{пост}}, \quad (7.1)$$

где  $Z_{\text{общ}}$  – общие затраты на данный объем производства;  $Z_{\text{пост}}$  – постоянные затраты на весь объем производства;  $Z_{\text{пер}}$  – переменные затраты на весь объем производства;  $Z_{\text{пер.ед.}}$  – переменные затраты на единицу продукции;  $V$  – объем производства в натуральном выражении.

В свою очередь, соблюдая допущение, что объем производства примерно совпадает с объемом продаж, выручка от реализации продукции определяется следующим образом (7.2):

$$B = C \cdot V, \quad (7.2)$$

где  $C$  – цена единицы продукции.

Тогда связь между прибылью, выручкой, постоянными и переменными затратами характеризуется соотношением (7.3, 7.4):

$$\Pi = B - Z_{\text{пост}} - Z_{\text{пер}} \quad (7.3)$$

или

$$\Pi = B - V \cdot Z_{\text{пер.ед.}} - Z_{\text{пост}} \quad (7.4)$$



Если предположить, что прибыль организации равна нулю, это означает, что выручка организации равна общим затратам организации согласно формулам (7.5, 7.6):

$$\Pi = B - V \times Z_{\text{пер.ед.}} - Z_{\text{пост}} , \quad (7.5)$$

или

$$B = V \times Z_{\text{пер.ед.}} + Z_{\text{пост}} , \quad (7.6)$$

При таком соотношении объем безубыточного производства (т. е. организация еще не получает прибыли от реализации продукции, но уже не несет убытки) может быть определён по формуле (7.7):

$$V_6 = \frac{Z_{\text{пост}}}{C_{\text{ед}} - Z_{\text{пер.ед}}} \quad (7.7)$$

Точка безубыточности может быть определена и графическим способом, что освещено в вопросе 2.5.

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. Определение маржинальной прибыли (маржинального дохода)**

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 (7.8):

$$\text{МД} = B - Z_{\text{пер}} = Z_{\text{пост}} + \Pi \quad (7.8)$$

Разность между ценой единицы продукции и переменными за-

тратами на ее производство называется маржинальным доходом на единицу продукции, или удельным маржинальным доходом (7.9):

$$MD_{ед} = Ц - З_{пер\_ед}. \quad (7.9)$$

Маржинальный доход на фактический объем производства определяется по формуле (7.10):

$$MD_{ф} = V_{факт} \cdot (Ц - З_{пер\_ед}) \quad (7.10)$$

Задача правильного определения маржинального дохода играет важную роль при принятии целого ряда управленческих решений. Прежде всего, это касается формирования выгодной ассортиментной политики: в ситуации, когда косвенные (накладные) затраты существенно влияют на себестоимость продукции, может быть принято неправильное решение о снятии с производства определенного ассортимента продукции. Более успешно эту задачу решает маржинальный подход, основанный на использовании коэффициента (процента) маржинального дохода (нормы маржинальной прибыли).

Коэффициент (процент) маржинального дохода – это отношение маржинального дохода к выручке от реализации (7.11):

$$K_{MD} = \frac{MD}{V} \quad (7.11)$$

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.

### ***3. Определение запаса производственной прочности***

Разность между фактическим ( $V_{факт}$ ) и критическим объемом производства ( $V_б$ ) характеризует *запас прочности производства в натуральном выражении* (ЗПП) (7.12):

$$ЗПП = V_{факт} - V_б \quad (7.12)$$

Если фактический объем производства больше точки безубыточности, то от производства и реализации продукции организация получает прибыль; если же значение запаса производственной прочности отрицательное, то организация от

производства и реализации данной продукции имеет убытки.

При превышении фактического объема производства над точкой безубыточности можно задать диапазон производственной прочности (ДПП) (7.13) и уровень производственной безопасности (Упб) (7.14):

$$\text{ДПП} = [V_6; V_{\text{факт}}], \quad (7.13)$$

$$y_{\text{пб}} = \frac{V_{\text{факт}} - V_6}{V_{\text{факт}}}. \quad (7.14)$$

Чем больше значение уровня производственной безопасности, тем успешнее организация решает задачу эффективного производства и сбыта данной продукции.

#### **4. Определение запаса финансовой прочности**

Запас финансовой прочности используется в управленческих решениях в случаях, когда нужно понять, необходимы ли изменения или можно работать как есть, с тем же уровнем продаж. Анализ показателя проводят, чтобы:

- оценить финансовую устойчивость организации, выявить слабые стороны и своевременно их устранить: скорректировать объёмы производства, цены;
- понять, переживёт ли организация возможный кризис или ей грозит банкротство в случае потрясений на рынке;
- нивелировать риски, прежде чем открыть бизнес, и сократить будущие издержки;
- узнать, сколько нужно продавать, чтобы работать в плюс и обеспечить организации устойчивое финансовое положение;
- просчитать риски на случай изменений. Когда компания подумывает сократить выпуск продукции, закрыть точки реализации, увеличить цены или, наоборот, запустить скидки, сначала нужно понять, как это скажется на её финансовом состоянии. Запас финансовой прочности помогает определить критическую точку, ниже которой нельзя снижать обороты, чтобы оставаться хотя бы с минимальной прибылью;
- определить рентабельность нового продукта. Запас финансовой прочности покажет, насколько прибыльной окажется инициатива с учётом всех изменений в деятельности организации.

Определяется запас финансовой прочности (ЗФП) как разность между фактической и критической выручкой от продаж (7.15):

$$\text{ЗФП} = V_{\text{факт}} - V_6 \quad (7.15)$$

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 (7.16):

$$\text{ДФП} = [B_6; B_{\text{факт}}] \quad , \quad (7.16)$$

а также уровень финансовой безопасности (7.17):

$$y_{\text{фб}} = \frac{B_{\text{факт}} - B_6}{B_{\text{факт}}} \quad (7.17)$$

Приближение уровня запаса финансовой прочности к единице указывает на стабильное финансовое положение организации, а также минимальный риск получения убытка в результате колебаний объема производства и реализации в зависимости от спроса на продукцию.

### **5. *Определение порога рентабельности***

Порог рентабельности (или критический объем выручки) – это минимальный уровень выручки (объем продаж), при котором доходы компании в точности покрывают все ее расходы (постоянные и переменные), что означает нулевую прибыль и нулевой убыток.

Это важнейший финансовый показатель, определяющий, сколько нужно продать, чтобы «выйти в ноль» и начать получать прибыль, и он служит основой для финансового планирования и оценки стабильности бизнеса.

Критический объем выручки (или порог рентабельности) ( $B_6$ ), при которой прибыль равна нулю, определяется по формуле (7.18):

$$B_6 = \frac{Z_{\text{пост}} \cdot B}{B - Z_{\text{пер}}} \quad (7.18)$$

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. *Определение операционного рычага***

Операционный рычаг ( $P_{\text{оп}}$ ) рассчитывается как отношение маржинального дохода к прибыли от реализации (7.19):

$$P_{оп} = \frac{МД}{\Pi} \quad (7.19)$$

Для принятия управленческих решений большую роль играет определение *уровня операционного рычага*.

Уровень операционного рычага ( $Y_{Роп}$ ) – отношение темпа прироста маржинальной прибыли или маржинального дохода ( $T_{пр}(МД)$ ) к темпу прироста прибыли от реализации ( $T_{пр}\Pi$ ) (7.20):

$$Y_{Роп} = \frac{T_{пр}(МД)}{T_{пр}(\Pi)} \quad (7.20)$$

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.

## **7.2 Принятие решений по ассортименту. Принятие решений по производству новой продукции**

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, как например, маржинального или статистического.

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 ( $q$ )*.

Организация-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 (7.21):

$$MCA = pq - z'q, \quad (7.21)$$

где  $p$  – цена единицы продукции;  $z'$  – переменные затраты на единицу продукции;  $q$  – количество проданных единиц продукции.

2) валовая маржа на единицу продукции (7.22):

$$MCU = MCA/q \text{ или } p - z' \quad (7.22)$$

3) процент (доля) валовой маржи (7.23):

$$MCI = MCA/pq \text{ или } MCI = MCU/p \quad (7.23)$$

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  $8 \Rightarrow 8 \cdot 8 = 64$ ) (рис. 7.1).

		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 7.1 – Общий вид матрицы МАРКОН

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.

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 самоокупаются.

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 организации: 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).

При принятии решений *по производству новой продукции* можно выделить целый ряд этапов:

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.

Наиболее важным моментом при принятии решения по производству нового продукта является установление цены. Здесь могут быть использованы различные методы ценообразования, которые нашли применение в управленческом учете.

### **7.3 Принятие решений по ценообразованию**

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. Затраты же производства ведут себя иначе и зависят от потребляемых ресурсов, уровня технологии, специализации производства и многих других факторов. Следовательно, имеется множество рычагов воздействия на уровень затрат.

Если у организации имеется своя ценовая политика, то происходит пересмотр целого ряда позиций в формировании цен:

1. Вопрос «какую цену нужно установить, чтобы окупить затраты и получить хорошую прибыль?» заменяется на «какие затраты можно позволить себе, чтобы получить желаемую прибыль при существующих ценах?».

2. Вопрос «какую цену готов заплатить покупатель за данный товар?» – на вопрос «какую ценность представляет наш товар для покупателя и как его убедить в том, что наша цена соответствует этой ценности?»

3. Вопрос «какие цены позволяют добиться желаемых объёмов

продаж и доли рынка?» – на вопрос «какой объём продаж или доля рынка для нас может быть более прибыльными?».

То сеть происходит переход от пассивного к активному ценообразованию.

Пассивное ценообразование отождествляется с затратным ценообразованием (продукт → технология → затраты → цена → ценность → покупатель).

Активное ценообразование представляет собой ценностный подход (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.

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». 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.

Рассмотрим на примере:

Организация производит и продает продукцию по цене 200 д. е. за единицу. Производственная мощность организации – 60 000 шт. в месяц. Фактический объем производства за месяц составляет 40 000 шт., т. е. мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объемов производства. Организация получает заказ на производство дополнительной партии продукции в размере 4000 шт. по цене 170 д. е. Стоит ли руководству принимать поступившее предложение, при следующих затратах на единицу продукции:

прямые материальные затраты	40 д. е.
прямая заработная плата	60 д. е.
переменные косвенные затраты	20 д. е.
постоянные косвенные затраты	50 д. е.
коммерческие переменные	10 д. е.
коммерческие постоянные	5 д. е.
Итого затрат:	185 д. е.

На первый взгляд должен последовать отрицательный ответ, ведь контрактная цена (170 д. е.) ниже полной себестоимости изделия (185 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, 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 130 д. е., цена контракта – 170 д. е., следовательно, поступившее предложение выгодно организации. Каждая дополнительная единица продукции, реализованная в рамках данного заказа, принесет фирме маржинальную прибыль в размере 40 д. е. (170 д. е. – 130 д. е.).

Традиционное для национального калькулирования представление о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции с позиции управленческого учета рассматривается как вариация нескольких методов:

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 (7.24) и (7.25):

$$\% \text{Нац} = \frac{\text{П} + \text{ОПЗ}_{\text{пост}} + \text{ОХЗ} + \text{З}_{\text{ком}}}{\text{З}_{\text{произв}}_{\text{пер}} (\text{на весь объем})} \cdot 100 (\%), \quad (7.24)$$

$$\text{Ц} = \text{З}_{\text{произв}}_{\text{пер}} (\text{на ед}) \cdot \left( \frac{100 + \% \text{Нац}}{100} \right), \quad (7.25)$$

где %Нац – процент наценки, %; П – планируемая сумма прибыли (на

весь объём продаж), руб.; ОПЗ<sub>пост</sub> – постоянная часть общепроизводственных затрат (на весь объём продаж), руб.; ОХЗ – общехозяйственные затраты, (на весь объём продаж), руб.; З<sub>ком</sub> – сумма коммерческих затрат, (на весь объём продаж), руб.; З<sub>произв<sub>пер</sub></sub> – переменные производственные затраты, руб.

Метод переменных затрат целесообразно использовать при соблюдении двух условий:

- стоимость активов, вовлеченных в производство каждого вида продукции в организации, должна быть одинакова;
- отношение переменных затрат к остальным производственным затратам 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 (7.26), (7.27):

$$\% \text{Нац} = \frac{\Pi + \text{ОХЗ} + \text{З}_{\text{ком}}}{\text{З}_{\text{произв}} \text{ (на весь объём)}} \cdot 100 (\%), \quad (7.26)$$

$$\text{Ц} = \text{З}_{\text{произв}} \text{ общ (на ед)} \cdot \left( \frac{100 + \% \text{Нац}}{100} \right). \quad (7.27)$$

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 (7.28), (7.29). Чтобы данный метод был эффективным, все затраты должны быть распределены по единицам продукции.

$$\% \text{Нац} = \frac{\Pi}{\text{З}_{\text{общ}} \text{ (на весь объём)}} \cdot 100 (\%), \quad (7.28)$$

$$\text{Ц} = \text{З}_{\text{общ}} \text{ (на ед)} \cdot \left( \frac{100 + \% \text{Нац}}{100} \right). \quad (7.29)$$

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 (7.30):

$$Ц = З_{\text{общ(на ед)}} + \frac{Ra (\%) \cdot A_{\text{ср}}}{V_{\text{реал}} \cdot 100}, \quad (7.30)$$

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.

#### **7.4 Принятие решений по денежным средствам и их эквивалентам**

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 (7.31):

$$T(\Phi\mathcal{C}) = T(\text{ЗАП}) + T(\text{ДЗ}) - T(\text{КрЗ}) = T(\text{ОЦ}) - T(\text{КрЗ}), \quad (7.31)$$

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  $T(\Phi\mathcal{C})$  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.

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.

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.

Наиболее яркими примерами моделей управления денежными средствами являются модель Баумола и модель 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 (рис. 10.1).

Модель определения оптимальной суммы пополнений денежных средств имеет вид (7.32):

$$Q_{дс} = \sqrt{\frac{2 \times V_{дс} \times C}{R}}, \quad (7.32)$$

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.

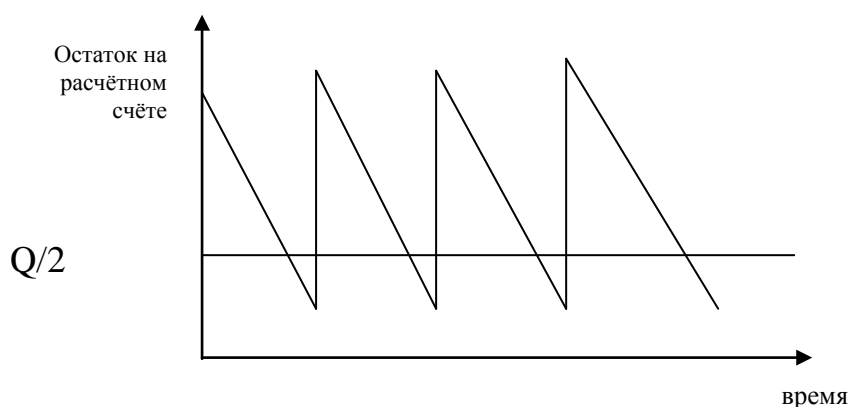


Рисунок 7.2 – График изменения остатка средств на расчетном счете (модель Баумола)

Средний запас денежных средств организации ( $\overline{Q_{дс}}$ ) определяется по формуле (7.33):

$$\overline{Q_{дс}} = \frac{Q_{дс}}{2} \quad (7.33)$$

Общее количество сделок по конвертации ценных бумаг в денежные средства (К) определяется по формуле (7.34):

$$K = \frac{V_{дс}}{Q_{дс}} \quad (7.34)$$

Общие расходы по реализации такой политики управления денежными средствами составят (7.35):

$$OP = K \cdot C + R \cdot \overline{Q_{дс}} \quad (7.35)$$

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 национальной практике пока затруднено ввиду неразвитости рынка ценных бумаг и других факторов.

**Модель Миллера – Оппа** 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 (рис. 7.3)

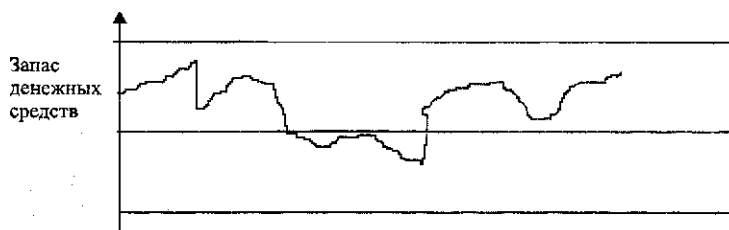


Рисунок 7.3 – Динамика процесса движения денежных средств

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.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / М. А. Вахрушина. – Москва : Финстатинформ, 2002. – 528 с.
2. Волкова, О. Н. Управленческий учет : учебник и практикум для академического бакалавриата / О. Н. Волкова. – Москва : Юрайт, 2016. – 461 с.
3. Врублевский, Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Н. Д. Врублевский. – Москва : Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с.
4. Друри К. Введение в управленческий учет и производственный учет : пер. с англ / К. Друри / под ред. С. А. Табалиной. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 2004. – 560 с.
5. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Экономистъ, 2006. – 618 с.
6. Ильина, А. В. Управленческий учет : учебное пособие / А. В. Ильина, Н. Н. Илышева. – Екатеринбург : Издательство Уральского университета, 2016. – 180 с.
7. Касьянова, Г. Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном» / Г. Ю. Касьянова, С. Н. Колесников. – Москва : Статус-Кво, 1999. – 13 с.
8. Карпова, Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
9. Керимов, В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – 2-е изд., изм. и доп. – Москва : Дашков и Ко, 2003. – 416 с.
10. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – Москва : ИНФРА-М, 2005.
11. Контролинг : учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Иванова ; под. ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – Москва : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
12. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь : утверждены приказом Министерства промышленности от 05 июня 2015 N 273 : в редакции от 19 апреля 2018 г. № 197. // iLex : информационная правовая система. – URL: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/226061/#M100009> (дата обращения: 10.10.2025). – Режим доступа: для авториз. пользователей. – Текст : электронный.

13. Николаева, С. А. Управленческий учет : пособие для подготовки к квалифицированному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера / С. А. Николаева. – Москва : Институт профессиональных бухгалтеров России : Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2006. – 176 с.

14. Управленческий учет (с элементами финансового учета) : пособие для подготовки бухгалтеров-менеджеров, бухгалтеров-аналитиков по программе магистра делового администрирования / В. Р. Вандер, В. Ф. Палий, Т. А. Гаврилова [и др.] ; под ред. В. Ф. Палия, В. Р. Вандера. – Москва : ИНФРА-М, 2004. – 477 с.

15. Пашковская, Л. В. Управленческий учет : учебно-методическое пособие / Л. В. Пашковская. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск : БГЭУ, 2018. – 119 с.

16. Петрова, В. И. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики : учебное пособие / В. И. Петрова, А. Ю. Петров, И. В. Кобищан, Е. А. Козельцева. – Москва : ИНФРА-М, 2024. – 303 с.

17. Ростовская, Ю. Н. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Ю. Н. Ростовская, Ю. А. Капустина ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Уральский государственный лесотехнический университет. – Екатеринбург : УГЛТУ, 2023. – 112 с.

18. Рыбакова, О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О. В. Рыбакова. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

19. Суйц, В. П. Управленческий учет : учебник / В. П. Суйц. – Москва : Высшее образование, 2007. – 371 с.

20. Управленческий учет и анализ с практическими примерами : учебное пособие / Л. В. Попова, В. А. Константинов, И. А. Маслова, Е. Ю. Степанова. – Москва : Дело и сервис, 2006. – 224 с.

21. Управленческий учет : учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова / под ред. А. Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИД ФБК - Пресс, 2005. – 344 с.

22. Хорнгрен, Ч. Т. Управленческий учет : пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – Санкт-Петербург : Питер, 2007. – 416 с.

23. Хорнгрен, Ч. Т. Управленческий учет : пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2021. – 1008 с.

24. Управленческий учет / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан [и др.] ; пер. с англ. А. Д. Рахубовского, Д. А. Рахубовской. – 3-е изд. – Москва : Вильямс, 2005. – 874 с.

Учебное издание

Касаева Тамара Васильевна

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Конспект лекций

Редактор *Р.А. Никифорова*  
Корректор *А.С. Прокопюк*  
Компьютерная верстка *С.И. Прихожая*

---

Подписано к печати 12.01.2026. Формат 60х90<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Усл. печ. листов 9,3.  
Уч.-изд. листов 10,9. Тираж 50 экз. Заказ № 9.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет» 210038, 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.

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.