

**Т.В. КАСАЕВА**

# **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

*Конспект лекций*



МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Учреждение образования  
«Витебский государственный технологический университет»

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Конспект лекций  
для студентов экономических специальностей

Витебск  
2010

УДК 657 (075)  
ББК 65.052.201.2  
К 28

**Рецензенты :**

**Г.А.Янчилина** – главный бухгалтер СООО «Белвест»;

**Н.Л.Прокофьева** – к.э.н., доцент кафедры коммерческой деятельности УО «ВГТУ».

Рекомендовано в качестве пособия редакционно-издательским советом УО «ВГТУ», протокол № 5 от 23.09.2009.

К 28. Касаева, Т. В. Управленческий учет : конспект лекций / Т. В. Касаева. – Витебск : УО «ВГТУ», 2010. – 87 с.

**ISBN 978-985-481-181-9**

Конспект лекций содержит теоретические основы курса «Управленческий учет» и раскрывает основные темы дисциплины: классификацию затрат в управленческом учете, методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, бюджетирование в организации, трансфертное ценообразование, принятие управленческих решений по безубыточности бизнеса, по формированию ассортиментной и ценовой политики. Рекомендуется для студентов экономических специальностей всех форм обучения.

УДК 657 (075)  
ББК 65.052.201.2

**ISBN 978-985-481-181-9**

© Касаева Т.В., 2010  
© УО «ВГТУ», 2010

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Теоретические основы управленческого учёта	6
1.1 История выделения управленческого учёта из бухгалтерского учёта	6
1.2 Место и роль управленческого учёта в информационной системе предприятия (организации)	8
1.3 Сравнительная характеристика финансового и управленческого учёта	10
1.4 Понятие управленческого учёта	12
1.5 Предмет и объекты управленческого учёта	14
1.6 Метод и способы управленческого учёта	15
1.7 Принципы управленческого учёта	17
1.8 Функции управленческого учёта	18
1.9 Составные части управленческого учёта	19
2 Классификация и поведение затрат	19
2.1 Понятие «затраты» и значение классификации затрат в управленческом учёте	20
2.2 Классификация затрат по видам деятельности	22
2.3 Классификация затрат для калькулирования и оценки произведенной продукции	24
2.4 Классификация затрат для принятия решений. Поведение затрат	25
2.5 Классификация затрат для процесса контроля и регулирования	28
3 Распределение затрат и калькулирование себестоимости продукции	29
3.1 Себестоимость продукции, её состав и виды	29
3.2 Основные принципы и задачи учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции	33
3.3 Объекты учёта затрат и объекты калькулирования (отвечающие целям управления себестоимостью)	34
3.4 Особенности организации производства и их влияние на построение учёта затрат	38
3.5 Классификация методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции	40
3.6 Попроцессный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. Попередельный метод	41
3.7 Позаказный метод	44
3.8 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости. Анализ отклонений	45
3.9 Калькулирование полной и неполной себестоимости	48

3.10 Зарубежные системы учёта затрат: «директ-костинг» и «стандарт-кост»	49
3.11 Распределение косвенных расходов	51
4 Планирование и бюджетирование	53
4.1 Планы, программы и бюджеты	54
4.2 Классификация бюджетов в управленческом учёте	56
4.3 Порядок составления общего (главного) бюджета	57
4.4 Финансовый и операционный бюджет	60
4.5 Бюджет продаж и бюджет денежных средств. Проблемы их составления	62
5 Организация управленческого учета	66
5.1 Особенности организации производства и их влияние на организацию управленческого учёта	66
5.2 Формирование центров ответственности	68
5.3 Трансфертное ценообразование	71
5.4 Организация учёта и контроля по центрам ответственности	74
5.5 Содержание внутренней отчётности подразделений	76
6 Принятие управленческих решений	79
6.1 Анализ безубыточности производства	79
6.2 Принятие решений по ассортименту	81
6.3 Принятие решений по ценообразованию	84
6.4 Принятие решений по производству новой продукции	86
Литература	87

## ВВЕДЕНИЕ

Целью преподавания дисциплины является обучение студентов организации и методике управленческого учета, а также формирование у них навыков использования полученных знаний в практической деятельности. В данном курсе углубляются знания основных правил и положений бухгалтерского учета, а также приобретаются новые знания в сфере применения управленческого учета, классификации и распределения затрат, калькулирования себестоимости продукции, планирования деятельности и принятия управленческих решений, формирования и разработки внутренней отчетности по структурным подразделениям и др.

Задачи изучения курса:

- изучение теоретических основ управленческого учета организации;
- изучение классификации и поведения затрат;
- изучение распределения затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- изучение планирования деятельности организации в управленческом учете;
- изучение методов принятия управленческих решений.

В соответствии с учебным планом специальности 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии», 1-25 01 08 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит», 1-25 01 04 «Финансы и кредит», изучение курса «Управленческий учет» при дневной форме обучения предусматривает чтение лекций в объёме 34 часа и проведение практических занятий в объёме 34 часа.

Общий объем дисциплины при заочной форме обучения составляет 68 часов и включает 14 часов лекций, 8 часов практических занятий и выполнение одной контрольной работы. Для выполнения контрольной работы имеются отдельные методические указания.

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

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

Вопросы:

1. История выделения управленческого учёта из бухгалтерского учёта.
2. Место и роль управленческого учёта в информационной системе предприятия.
3. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учёта.
4. Понятие управленческого учёта.
5. Предмет и объекты управленческого учёта.
6. Метод и способы управленческого учёта.
7. Принципы управленческого учёта.
8. Функции управленческого учёта.
9. Составные части управленческого учёта.

## 1.1 История выделения управленческого учёта из бухгалтерского учёта

Управленческий учёт – это не дань моде, а веление времени. Это область знаний, которая необходима каждому, кто занимается предпринимательской деятельностью.

В последнее время появилось множество учебников, монографий, статей, посвященных проблемам организации управленческого учёта. Курс «Управленческий учёт» официально рекомендован для изучения студентам экономических специальностей и отечественными и российскими образовательными стандартами. Особый интерес он представляет для будущих профессиональных бухгалтеров.

Становление и формирование управленческого учёта тесно связано с историей развития калькуляционного и производственного учётов.

1. Первый этап характеризуется появлением обменных операций. На этой стадии происходит возникновение хозяйственного, в том числе и калькуляционного учёта, так как производитель должен был знать, во что ему обошлось производство и обмен той или иной продукции. В рамках этого этапа калькуляционный учёт отличается простотой и примитивизмом. Процедуры по вычислению себестоимости могли и производились в уме, даже без отражения их в учётных записях.

2. В конце 18-го века происходит промышленный переворот, в результате которого осуществляется переход к фабричной организации производства. Как следствие появляются промышленные предприятия, акционерные общества, возникает конкуренция, рынки

капитала, товаров, труда. Всё это усиливало роль калькулирования и, прежде всего, как возможности оценить выгодность того или иного товара. Появилась необходимость в точной регистрации и отражении информации о затратах и доходах в целом по предприятию и в разрезе производимых и реализуемых товаров.

3. Следующим этапом развития калькуляционного учёта считают рубеж 19-20 вв. Концентрация производства, разделение и кооперация труда вызвали появление принципиально новых организационных и технических решений, таких как поточное производство, конвейерная сборка изделий, автоматические линии обработки. Возникли проблемы со сбытом (так как масса товаров на рынке стала значительно превышать платежеспособный спрос), нехваткой оборотных средств. В этот период стал широко привлекаться заемный капитал. Акционеры, кредиторы, налоговые органы, профсоюзы и другие заинтересованные лица начинают требовать всё большую информацию о деятельности информационных структур. И тогда были выявлены существенные недостатки калькуляционного учёта:

- он даёт «посмертную» информацию, по которой невозможно принять оперативные решения,

- утрачена полная картина формирования себестоимости, так как однородная продукция изготавливалась на сотнях участков, в десятках цехов и рассчитывалась средняя себестоимость,

- получение прибыли всё больше зависит от проведения режима экономии, а учёт не позволял найти причины и виновников увеличения затрат.

На этом этапе происходит деление единой бухгалтерии предприятия на две самостоятельных: финансовую и калькуляционную.

Основными задачами калькуляционной бухгалтерии становится обеспечение процесса управления оперативно-аналитической информацией о деятельности всех производственных структурных подразделений, их затрат и доходов.

В начале 20 века начинают разрабатываться системы учёта производства и сбыта. Так Ф. Тейлор предложил метод нормативного определения затрат. Гаррисон в 1911 году внедрил первый полную действующую систему нормативного определения затрат, а в 1918 г. опубликовал уравнения для анализа переменных затрат. В связи с этим возник новый метод регулирования процесса формирования себестоимости – управление по отклонениям, так называемая система «стандарт-кост». До сих пор она успешно используется промышленными фирмами США и Западной Европы.

4. Следующим этапом становления управленческого учёта считается разработка системы директ-костинг, основные идеи которой были изложены американским исследователем И.Н. Гаррисоном в 1936 году. Основным принципом, заложенным в этой системе, – это деление затрат на постоянные и переменные. Калькулирование себестоимости предложено вести только по переменным затратам, а постоянные списывать на результат деятельности того отчётного периода, в котором они возникли. Вводится понятие маржинального

дохода (сумма продаж минус переменные затраты). Особое значение сыграла эта система в области ценовой политики предприятия, в его стратегии. Она позволила определять цену безубыточной реализации.

5. Важным этапом в развитии калькуляционного учёта считается организация учёта затрат по центрам ответственности (они были задуманы как дополнение к системе стандарт-кост), выдвинутая Дж. Хиггинсом. И уже начиная с этого времени система калькуляционного учёта начинает трансформироваться в систему производственного учёта.

6. В конце 40-х годов 20 века в США и в отдельных странах Западной Европы термин «производственный учёт» начинает заменяться на термин «управленческий учёт». Бухгалтерский учёт начинает активно участвовать в процессе управления и принятия хозяйственных решений. Появляются два самостоятельных плана счетов – финансового учёта и управленческого учёта.

В 1972 г. Американской ассоциацией бухгалтеров разработана программа по подготовке дипломированных специалистов по управленческому учёту с присвоением им квалификации «бухгалтер-аналитик». Этот год и принято считать годом официального признания управленческого учёта как самостоятельного вида бухгалтерского учёта.

Управленческий учёт – это новое явление для наших предприятий, которое потребует существенной перестройки всей системы бухгалтерского учёта. Однако с развитием рыночных отношений его роль постоянно возрастает, он приобретает новое содержание в стратегическом управлении предприятием.

## **1. 2 Место и роль управленческого учёта в информационной системе предприятия (организации)**

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

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

Бухгалтерская служба является единственным поставщиком документально обоснованной и системно обеспеченной экономической информации о фактическом наличии и использовании имущества и ресурсов предприятия, о хозяйственных процессах и результатах деятельности, о долговых обязательствах, о расчётах и т. д.

Принято считать, что экономические информационные потребности предприятий примерно одинаковы, и они могут быть сгруппированы следующим образом (рисунок 1).

Экономическая информация – это полная информация обо всей производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Она

подразделяется на учётную, нормативно-справочную и плановую.

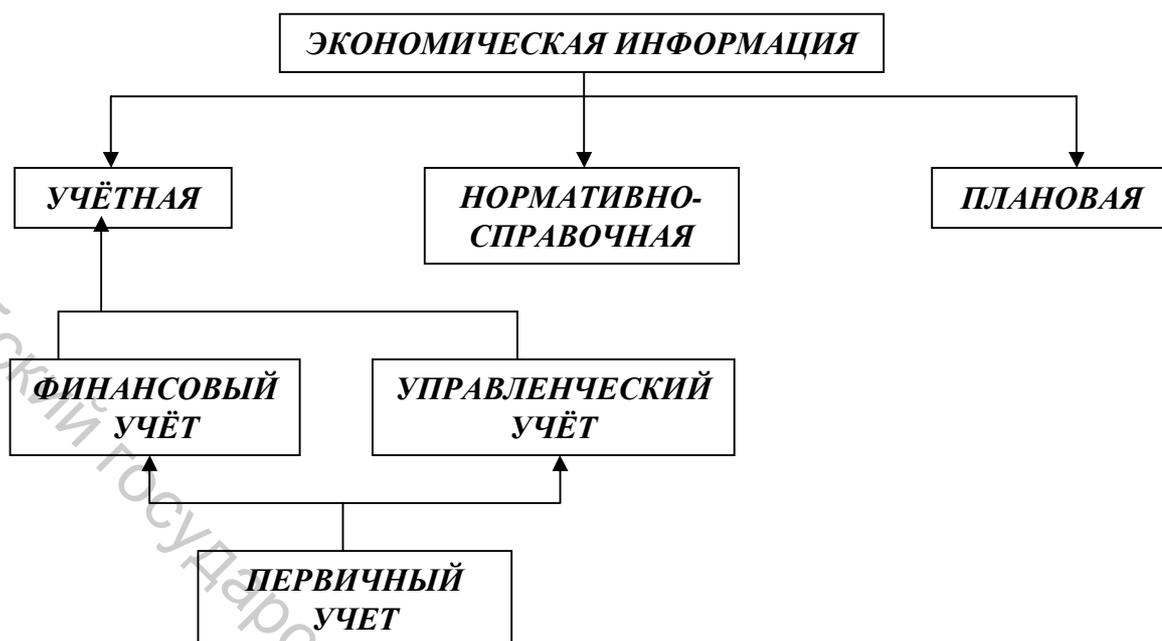


Рисунок 1

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 предприятия 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.

Например, работника склада готовой продукции прежде всего интересует, сколько ему начислили заработной платы, а заведующего складом готовой продукции: сколько поступило из производства, сколько продукции отгружено, сколько осталось на складе (по виду, марке, цвету).

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

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

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

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

### **1.3 Сравнительная характеристика финансового и управленческого учёта**

Как отмечалось ранее, управленческий и финансовый учёт являются логическим следствием развития бухгалтерского учёта, его эволюции. Поэтому большинство элементов финансового учёта можно найти и в управленческом учёте:

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

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

Однако наиболее важной чертой, объединяющей два вида учёта, является то, что их информация используется для принятия решений.

Так, данные финансового бухгалтерского учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, 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.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Признак	Финансовый учет	Управленческий учет
1	2	3
1. Обязательность ведения учёта	Обязателен по общепринятым формам, независимо от того, считает ли организация эти данные полезными или нет.	Ведение управленческого учёта полностью зависит от решения руководства. Никакие посторонние органы и организации не имеют права указывать, что нужно делать, а что делать не следует. Поэтому нет смысла в сборе и обработке информации, ценность которой для управления ниже затрат на её получение.
2. Цель учёта	Составление финансовых документов для пользователей вне организации. Документы составлены, и цель считается достигнутой.	Обеспечение информацией руководителей, ответственных за достижение конкретных производственных показателей.
3. Пользователи информации	Аппарат управления, акционеры, кредиторы, внешние пользователи (например, налоговая инспекция).	Руководители организации, менеджеры различных уровней управлений.
4. Основные правила ведения	Должен вестись в соответствии с нормами и правилами бухгалтерского учета. Внешние пользователи должны быть уверены в том, что бухгалтерские документы составлены в соответствии с общепринятыми принципами, а публичная отчётность подтверждается аудиторами.	Может вестись по любым внутренним правилам учета в зависимости от полезности этих правил. Основной аргумент в обосновании правил управленческого учёта – есть ли от этого польза.
5. Базисная структура учёта	Финансовый учёт строится на следующем равенстве: Активы = собственный капитал + обязательства	В управленческом учёте структура информации зависит от запросов её пользователей. Любая система управленческого учёта оперирует такими категориями, как затраты, доходы, активы.

6. Фактор времени	Отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские проводки составляются уже после совершения хозяйственных операций. Показывает, «как это было».	В структуру управленческого учёта наравне с информацией «исторического характера» включаются оценки и планы на будущее. Показывает, «как это должно быть».
-------------------	---	--

#### Продолжение таблицы 1

1	2	3
7. Тип информации	Стоимостное выражение.	Стоимостное и натуральное выражение.
8. Степень точности информации	Максимальная точность.	Ослабление требований точности в пользу скорости получения информации, поэтому часто используются приблизительные и примерные оценки.
9. Периодичность отчётности	Полный отчёт составляется по итогам квартала, года.	Ежемесячно составляются детализированные отчёты. Отчёты по определённым видам деятельности могут составляться ежедневно, еженедельно.
10. Сроки предоставления отчётов	Строго определённые сроки через несколько недель после окончания отчётного периода.	Через несколько дней по окончании отчётного месяца. Если оперативный отчёт – на следующее утро.
11. Объект отчётности	Организация описывается как единое целое	Уделяется внимание сравнительно небольшим подразделениям, обособленным по отдельным производствам, видам деятельности, центрам ответственности.
12. Ответственность за неправильность ведения	Наложение штрафных санкций налоговой инспекцией за неправильное отражение информации в отчётности о финансовых результатах.	Дисциплинарная – причиной привлечения к ответственности могут быть только сами решения или действия, а не данные управленческого учёта.

### 1.4 Понятие управленческого учёта

Управленческий учёт – это составная часть информационной системы предприятия.

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

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

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

Управленческий учёт формирует информацию для руководителей разных уровней управления для<sup>12</sup> принятия ими правильных

управленческих решений. В зависимости от целей и задач, решаемых руководителями (менеджерами), может меняться содержание управленческого учёта.

В отечественной литературе нет единого подхода к определению сущности управленческого учёта. Существует два основных подхода:

*во-первых*, управленческий учёт понимается в широком смысле слова и связан с системой управления предприятием в целом и всеми её функциями;

*во-вторых*, управленческий учёт рассматривается в узком смысле, ограничивается традиционным производственным учётом, в рамках которого получают данные о производственных затратах, определяется себестоимость и ожидаемая прибыль от реализации продукции.

Тот факт, что становление управленческого учёта происходило на базе калькуляционного учёта, определяет его основное содержание: учёт затрат на производство будущих и прошлых периодов. Однако калькулирование себестоимости происходит на разных основаниях, в различных классификационных аспектах. Это придаёт полученной информации более широкое смысловое содержание.

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

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

Так, Пашигорева Г. И. даёт следующую формулировку сущности управленческого учёта [ 10 ].

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

Керимов В. Э. даёт следующее определение [ 6 ].

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

Обобщение разных точек зрения,<sup>13</sup> позволяет Карповой Т. П. дать следующее определение сущности управленческого учёта:

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

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

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

- 1) выявление областей наибольшего риска и узких мест в деятельности предприятия;
- 2) формирование ценовой политики, в том числе пределов скидок;
- 3) формирование ассортиментной политики, в том числе и выявление убыточных видов продукции;
- 4) оценка эффективности дополнительных затрат и рациональности капиталовложений.

### **1.5 Предмет и объекты управленческого учёта**

Управленческий учёт является связующим звеном между учётным процессом и управлением. И поэтому изменение систем и методов управления предприятием 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 предприятия в целом и его структурных подразделений в процессе всего цикла управления. В то же время, хозяйственные операции, которые носят исключительно финансовый характер (аренда, лизинг, операции с ценными бумагами и т.д.), находятся за рамками 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» [5. 30 ].

В таком понимании предмета управленческого учёта его объекты группируются как:

- 1) производственные ресурсы;
- 2) хозяйственные процессы и их результаты

Производственные ресурсы включают в себя основные средства, НМА, материальные ресурсы, трудовые ресурсы.

Хозяйственные процессы состоят из следующих видов деятельности:

- снабженческо-заготовительной (обеспечение материалами, оборудованием и т.п.);
- производственной;
- финансово-сбытовой (формирование рынка сбыта, реклама, сбыт и т. д.);
- организационной (создание организационной структуры, коммуникационные связи, выбор объектов учёта).

Хотя существует и иная, более «узкая», точка зрения на объекты управленческого учёта, представленная В.Э.Керимовым [ 6 ], которая в качестве объектов управленческого учёта выделяет:

- затраты (текущие и капитальные) и доходы предприятия 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.

## **1.6 Метод и способы управленческого учёта**

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, ЭММ, 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.

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

Он состоит из следующих элементов:

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

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

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

Способом накопления из систематизации информации об объектах по определённым признакам является группировка и обобщение, использование контрольных счетов. В качестве таких признаков могут выступать специфика производственной деятельности, технологическая и организационная структура предприятия, 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 предприятием.

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 предприятия, 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<sup>16</sup> контрольно-измерительной деятельности. Он специфичен для каждого предприятия, 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.

## 1.7 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 предприятия. 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 предприятия, 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 независимо от её масштабов и специфики производственного процесса можно выделить следующие информационные уровни:

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

6. Применение бюджетного (сметного) метода управления. Смета отражает затраты, доходы от видов деятельности, и, как результат, прибыль как по предприятию 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<sup>17</sup> и коммерческий цикл предприятия, установленный учётной политикой.

Однако есть и другая точка зрения на принципы управленческого учёта. Так, Пашигорьева отмечает, что управленческий учёт строится на соблюдении следующих общесистемных принципов формирования информации: принцип опережения данных для принятия управленческих решений, принцип ответственности за последствия принятых решений, принцип целостности (с финансовым учётом и отчётностью), принцип понятности.

## 1. 8 Функции управленческого учёта

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

Функции управления образуют замкнутый цикл:

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

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

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

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

Например, на стадии планирования руководитель должен иметь информацию о смете и источниках её исполнения, на стадии контроля необходимы отчеты, содержащие фактические и бюджетные данные, на стадии организации предоставляется информация об эффективности специализации, разделении полномочий, на стадии стимулирования отправной точкой являются отчёты об исполнении смет.

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

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

## 1.9 Составные части управленческого учёта

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

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

Постановка управленческого учёта – это «ноу-хау» предприятия, 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 предприятия. Он выполняет информационную, управляющую и контрольную функции (выявляются отклонения, контролируется экономичность работы подразделений и предприятия в целом).

## 2 КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОВЕДЕНИЕ ЗАТРАТ

Вопросы:

1. Понятие «затраты» и значение классификации затрат в управленческом учёте.
2. Классификация затрат по видам деятельности.
3. Классификация затрат для калькулирования и оценки произведённой продукции.
4. Классификация затрат для принятия решений. Поведение затрат.
5. Классификация затрат для <sup>19</sup> процесса контроля и регулирования.

## 2.1 Понятие «затраты» и значение классификации затрат в управленческом учёте

Расходы, затраты, издержки производства, себестоимость продукции являются важнейшими экономическими категориями. Грамотное использование и применение этих категорий позволяет избежать ошибок и необоснованных решений.

В экономической теории и практике, в нормативных документах часто встречаются понятия «издержки», «затраты», «расходы». Несмотря на тот факт, что в своей основе эти понятия означают одно и то же, каждое из них имеет свой экономический смысл.

Существует множество определений и трактовок. Но если взять за основу международные стандарты финансовой отчётности и Инструкцию по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» №182 утв. МФРБ 26.12.2003, то этим понятием может быть дано следующее определение.

**Издержки** – это суммарные жертвы предприятия (явные и вмененные), связанные с выполнением определённых операций. Явные (расчётные) – это выраженные в денежной форме фактические затраты, а вмененные (альтернативные) – это упущенная выгода, которую предприятие получило бы при выборе альтернативного товара, альтернативной цены, альтернативного рынка и т.д.

**Затраты** предприятия — это более узкое понятие, которое характеризует расходы денежных средств, связанные с приобретением факторов производства, необходимых для осуществления предприятием производственной деятельности.

Если понятие «расходы» применимо и для оправдания приобретения имущества с целью решения вопросов досуга, занятием спортивных секций, решения других социальных вопросов, то понятие «затраты» в первую очередь применимо для решения вопросов производственной деятельности, выпуска продукции организации, обеспечения ее качества, конкурентоспособности.

**Расходы** – это уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств. В момент реализации предприятие признаёт доходы и связанные с ними расходы, сопоставляет их и выводит финансовый результат. На себестоимость продукции (работ, услуг) списываются расходы, обусловленные ведением производственной или коммерческой деятельности. При этом исходят из того, что в себестоимость включается стоимость потребленных ресурсов в пределах установленных норм их расхода.

Все остальные расходы предприятие покрывает или за счет прибыли, или за счет специальных фондов.

Затраты предприятия не одинаковы по своему составу, значению и т.д. Одни из них связаны непосредственно с изготовлением продукции (сырьё, материалы), другие – с управлением и обслуживанием производства, третьи продиктованы действующим<sup>20</sup> законодательством (плата за землю, отчисления на социальные нужды и т.д.). С другой стороны, часть из них

прямо включается в себестоимость продукции, часть – косвенно.

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

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

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

Например, по функциям управления могут определяться направления и признаки классификации затрат:

Функции управления	Направления и признаки классификации затрат
Прогнозирование	затраты краткосрочного периода и долгосрочного периода
Планирование	затраты планируемые и не-планируемые
Нормирование	затраты в пределах норм и отклонения от норм
Организация	затраты по местам возникновения, по центрам ответственности
Учёт	затраты по элементам, по статьям конституции, 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

Рассмотрим отдельные наиболее важные моменты классификации затрат, начиная с состава этих затрат.

Хозяйственные процессы, составляющие суть производительной деятельности предприятия, являются объектами управленческого учёта и группируются по видам деятельности:

- снабженческо-заготовительная
- производственная
- финансово-сбытовая
- организационная

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

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

а) по компонентам затрат:

- затраты на поддержание запасов (т.е. на владение запасами): страхование запасов, содержание складов, риск устаревания, порчи,
- 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,
- затраты, связанные с дефицитом запасов: расходы на связь, на разъезды, премии за быструю доставку,
- 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, они зависят от количества купленных единиц. Однако иммобилизация средств в запасы приводит к недополучению прибыли.

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.

б) по видам работ. В рамках этой классификационной группы выделяют затраты на разгрузочно-погрузочные работы, транспортировочные расходы, затраты на сортировку.

Эта классификация необходима для составления смет.

- по местам возникновения затрат. Так как на каждом предприятии своя организационная структура<sup>22</sup> управления, то номенклатура статей, соответственно, будет различна для каждой

организации.

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

- 1) по составу: одноэлементные и многоэлементные (комплексные);
- 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, материалах, накладных расходах, а затем эти накопленные затраты распределяются по целям учёта: для определения себестоимости продукции, для принятия управленческих решений, для осуществления процесса контроля и регулирования.

Затраты **финансово-сбытовой деятельности** включают в себя:

- транспортные расходы;
- содержание складов готовой продукции;
- комиссионные сборы;
- затраты на маркетинговые исследования;
- затраты по рекламе;
- представительские расходы и др.

Специфика этих расходов в качестве основного признака классификации в управленческом учёте выдвигает их классификацию для принятия решений на релевантные и иррелевантные.

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

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

Затраты, связанные с **организационной деятельностью**, – это расходы по организационной деятельности, которая носит производственный характер, т.е. подготовка, организация производства, содержание производственного управленческого персонала, амортизация основных средств производственного назначения и расходы по организационной деятельности общехозяйственного назначения, т.е. административно-управленческие расходы, оплата услуг внешних организаций.

В управленческом учёте<sup>23</sup> характерна их классификация на расходы организационной деятельности, связанные с

выполнением целевых функций; расходы по обеспечению функционирования служб и отделов; расходы общеорганизационной и общеуправленческой деятельности.

Кроме этого классификацию дополняют группировкой затрат по функциям управления: по техническому управлению, по управлению производством, по материально-техническому обеспечению, маркетингу. Данная классификация необходима для выявления резервов их снижения.

### **2.3 Классификация затрат для калькулирования и оценки произведённой продукции**

Деление традиционного бухгалтерского учёта на финансовый и управленческий приводит к тому, что для предприятий становится недостаточной группировка затрат только в соответствии с «Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг». Так в соответствии с вышеназванным документом затраты группируют по элементам:

- 1) материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация основных средств и нематериальных активов;
- 5) прочие затраты.

Классификация по элементам показывает, какие ресурсы используются в процессе деятельности хозяйствующего субъекта. Ее данные необходимы для составления бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. По этой группировке составляются плановая смета и отчёт по фактическим затратам на производство.

Для исчисления фактических затрат на производство единицы продукции затраты группируются и учитываются по статьям калькуляции. На промышленных предприятиях установлена типовая номенклатура калькуляционных статей затрат, определённая отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции.

Её можно представить в следующем виде:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних предприятий;
- 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 <sup>24</sup> нужды;

- 8) расходы на подготовку и освоение производства;
- 9) общепроизводственные расходы;
- 10) общехозяйственные расходы;
- 11) потери от брака;
- 12) прочие производственные расходы;
- 13) коммерческие расходы.

Группировка всех затрат по составу и назначению позволяет сконцентрировать внимание управленческого персонала на *основных* и *накладных* расходах.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции, затраты делят на *прямые* и *косвенные*. Как правило, основные затраты отождествляют с прямыми, а накладные – с косвенными.

При калькулировании и оценке готовой продукции особую роль играет группировка затрат на *входящие* и *истекшие*.

*Входящие* (отражены в балансе как активы) – это приобретённые запасы, незавершённое производство, готовая продукция, товары, переходящие в состав расходов следующих отчётных периодов, т.е. эти затраты должны принести доход в будущем.

*Истекшие* отражены как затраты на производство реализованной продукции отчётного периода. Они принесли доход в настоящем отчётном периоде и уже не принесут в будущем.

С точки зрения включения в себестоимость выпущенной продукции затраты принято делить на *производственные* (включаемые в себестоимость) и *непроизводственные* (относимые на финансовый результат), например, недостача сверх норм естественной убыли.

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

Для принятия управленческих решений, прежде всего, имеет значение подразделение затрат на *явные* и *неявные* (*альтернативные, вмененные*).

*Явные* затраты – это предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие при ведении производственной и коммерческой деятельности.

*Альтернативные* (*вмененные*) – которые учитываются (добавляются) при принятии решения, но реально в будущем их может и не быть. Их называют «воображаемыми». Это упущенная выгода из-за того, что одно действие исключает появление другого. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов.

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты делят на *релевантные* и *нерелевантные*.

*Релевантные* – существенные, значительные затраты, зависящие от управленческого решения. Например, вмененные затраты – релевантные.

*Нерелевантные* – не зависят от<sup>25</sup> управленческих решений. Например, затраты прошлых периодов (на них<sup>25</sup> повлиять уже нельзя).

В принятии управленческих решений выделяются также так называемые *дополнительные* затраты. *Инкрементные* затраты и доходы являются дополнительными и возникают в случае изготовления какой-то партии продукции дополнительно. Например, выплачивается премия за быстрое выполнение работ.

Однако, наиболее важным моментом выбора классификации затрат для принятия решений является изучение поведения затрат и деление их на *переменные* и *постоянные*. Эта группировка зависит от приращения затрат при изменении объёмов производства.

Тогда *поведение затрат* – это зависимость величины затрат от изменений уровня деловой активности.

Поведение переменных затрат описывается линейной функцией

$$y = ax,$$

где  $y$  – общая величина затрат;

$a$  – переменные затраты на единицу;

$x$  – объём производства продукции.

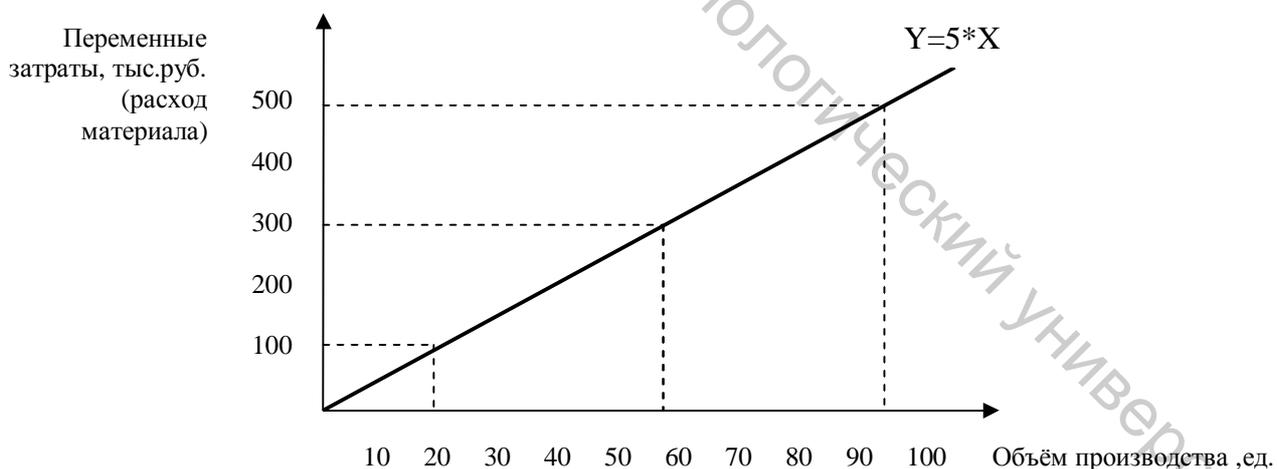
Рассмотрим пример:

Расход материала на единицу = 5 т.р.

Следовательно: 10 ед. – 50 т.р.

100 ед. – 500 т.р.

Тогда графическая зависимость переменных затрат от объёма производства выглядит следующим образом.



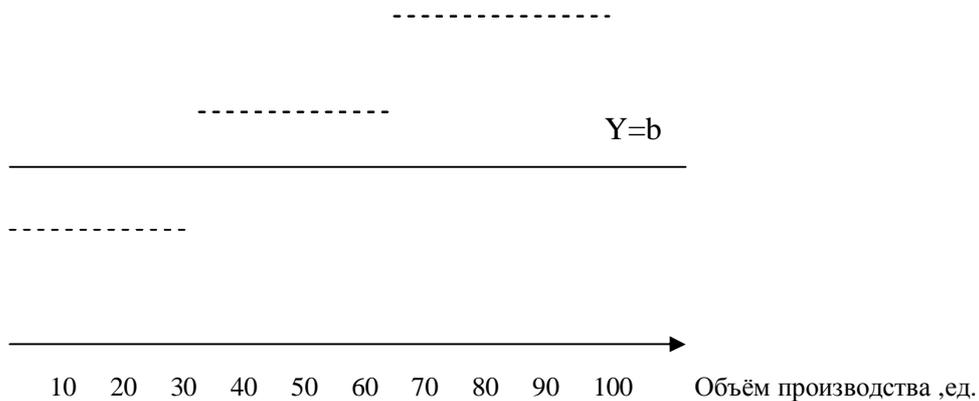
Постоянные затраты остаются неизменными при изменении объёма производства.

Поведение постоянных затрат описывается линейной функцией

$$y = b,$$

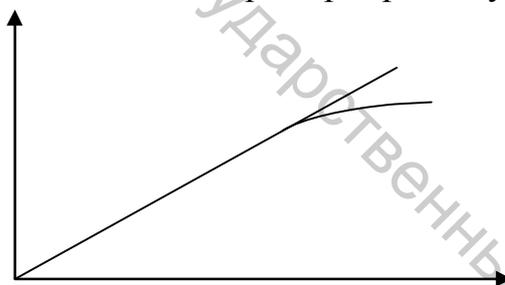
где  $b$  – общая сумма постоянных затрат (на объём).



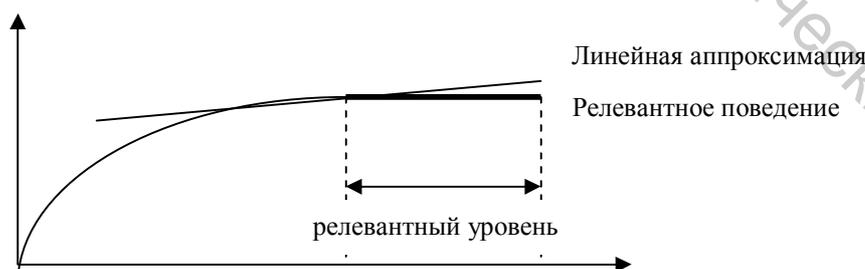


Однако на практике они могут меняться, но ступенчато. Например, амортизация здания заводоуправления будет неизменной в течении года, а с 1 января следующего года возрастет в связи с переоценкой основных средств.

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



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



Эти зависимости получили широкое применение в управленческом учёте. Появилось понятие полупеременных (одна часть переменная, другая постоянная) и смешанных затрат. Изучение поведения затрат позволяет исследовать взаимосвязь «затраты – объём – прибыль», определить точку безубыточности организации и принимать обоснованные управленческие решения.

## 2.5 Классификация затрат для <sup>27</sup> 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.

Слаборегулируемые затраты возникают во всех функциональных областях.

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

В целом по предприятию все затраты регулируемые, но руководитель низшего звена может воздействовать на достаточно ограниченный перечень затрат. Зарплата 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 также применяется классификация затрат по их отношению к действующим нормам, лимитам, стандартам.

Все затраты делятся на две группы:

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

Эта классификация является основой нормативного метода учёта.

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

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

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

При построении системы<sup>28</sup> контроля необходимо определить:

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

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

Вопросы:

1. Себестоимость продукции, её состав и виды.
2. Основные принципы и задачи учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции.
3. Объекты учёта затрат и объекты калькулирования (отвечающие целям управления себестоимостью).
4. Особенности организации производства и их влияние на построение учёта затрат.
5. Классификация методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции.
6. Попроцессный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. Попередельный метод.
7. Позаказный метод.
8. Калькулирование фактической и нормативной себестоимости. Анализ отклонений.
9. Калькулирование полной и неполной себестоимости.
10. Зарубежные системы учёта затрат: «директ-костинг» и «стандарт-кост».
11. Распределение косвенных расходов.

#### **3.1 Себестоимость продукции, её состав и виды**

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

Себестоимость продукции является важнейшим показателем экономической эффективности деятельности предприятия. 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, предприятия. От уровня себестоимости продукции зависят сумма прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние

предприятия 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 предприятий, отрасли. В нее включаются лишь те затраты, которые предприятие 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 предприятий;
- 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) расходы;
- 10) общехозяйственные расходы;
- 11) потери от брака;
- 12) прочие производственные расходы;
- 13) коммерческие расходы.

Затраты по первым девяти статьям образуют цеховую себестоимость. Для определения производственной себестоимости продукции к цеховой себестоимости прибавляют общехозяйственные расходы и потери от брака. Производственная себестоимость в сумме с коммерческими расходами составляет полную себестоимость продукции.

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 <sup>30</sup>необходимыми компонентами при ее изготовлении, а также вспомога- тельные 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 предприятий»* включаются затраты на приобретение готовых покупных изделий и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке на данном предприятии для получения готовой продукции (изделий).

В эту же статью входят затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых сторонними предприятиями 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 самим предприятием.

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 на предприятии, за непроработанное на производстве (неявочное) время: оплата очередных и дополнительных отпусков; оплата льготных часов подростков; оплата перерывов в работе кормящих матерей; оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей; единовременные вознаграждения за выслугу лет; оплата учебных отпусков.

В статью *«Расходы на подготовку и освоение производства»* включаются расходы на освоение новых <sup>31</sup>предприятий, 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 расходы*» включаются:

1) расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;

2) расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством.

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

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

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

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

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

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

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции они учитываются в разрезе полной<sup>32</sup> или сокращённой себестоимости.

Более подробно эти вопросы будут рассмотрены позже.

### 3. 2 Основные принципы и задачи учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции

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

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

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

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.

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

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

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

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

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

### **3.3 Объекты учёта затрат и объекты калькулирования (отвечающие целям управления себестоимостью)**

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

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

Система учёта производственных затрат и калькулирования организуется на каждом предприятии 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 предприятие, производство, центры деятельности, цехи, участки, хозрасчётные бригады, агрегаты, стадии, переделы, процессы.

Центры ответственности – это подразделения, по которым ведётся возможность учесть выполнение менеджерами установленных им администрацией обязанностей.<sup>34</sup> 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 предприятием, технические параметры вырабатываемой продукции, степень развития внутренних хозрасчётных отношений и др. Поэтому номенклатура объектов учёта затрат разрабатывается индивидуально каждым предприятием.

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,<sup>35</sup> 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 на каждом предприятии 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 управления себестоимостью.

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

Отрасли с физико-химическими и химическими способами переработки сырья, где процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных стадий производства, объектом калькулирования выбирают продукт каждого законченного <sup>36</sup>передела.

Необоснованный выбор объекта калькулирования и нарушение

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

Общие принципы формирования объектов учёта затрат и объектов калькулирования обусловлены единством процессов учёта затрат на производство и процессов калькулирования. В целом система учёта производственных затрат должна распределять затраты по двум главным группам объектов: подразделениям и продукции.

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

Многообразие калькуляционных единиц сводится к следующим группам:

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

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

### **3.4 Особенности организации производства и их влияние на построение учёта затрат**

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

Организационная структура<sup>37</sup> предприятия зависит от ряда факторов: характера производства и его отраслевых особенностей, состава

выпускаемой продукции, технологии изготовления, масштаба и типа производства, уровня технической оснащённости предприятия; форм организации: линейная, линейно-функциональная, матричная; соответствие структуры аппарата управления и иерархической структуры производства.

Наличие и влияние этих факторов на каждом предприятии сугубо индивидуальны, и поэтому структура непрерывно совершенствуется. Организационная структура определяет состав и соотношение различных уровней управления производством и формы этой организации.

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

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

Основными предпосылками формирования и организации учёта затрат являются:

- 1) чёткое разграничение затрат на зависящие и независящие от функций того или иного центра, на постоянные и переменные, на прямые – как наиболее просто контролируемые прибыль отдельного продукта и накладные;
- 2) калькуляция себестоимости продукции с полным распределением затрат на уровне предприятия;
- 3) выделение в учёте трёх элементов издержек – материальных, трудовых и накладных.

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

В практике предприятий, 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 предприятия, в которых можно организовывать нормирование, планирование и учёт<sup>38</sup> издержек производства в целях наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов,

а также оценки их использования. В экономической литературе и практике рассматриваются два подхода к выбору состава затрат.

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

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

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

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

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

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

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

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

На предприятиях учёт затрат<sup>39</sup> может быть организован различными

методами. В управленческом учёте применяются различные признаки классификации методов учёта затрат. В большинстве случаев к основным признакам этой классификации относят:

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

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



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

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

- 1) усредненное распределение накладных расходов пропорционально труду основных производственных рабочих искажает производственные затраты на конкретный вид продукции,
- 2) распределение затрат между себестоимостью реализованной продукции и себестоимостью запасов тоже округлено, усреднено,
- 3) эти системы отражают фактическую себестоимость продукции после того, как продукция уже произведена и воздействовать на её уровень невозможно.

Современное калькулирование должно лежать в основе оценки выполнения принятого центром <sup>40</sup> 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.

### 3.6 Попроецный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. Попередельный метод

Попроецный метод заключается в отражении всех видов прямых и косвенных затрат, связанных с выпуском и реализацией продукции в разрезе отдельных процессов. Такая система калькулирования характерна для производства качественно-однородной продукции как правило массового производства, где индивидуальные заказы не оказывают существенного влияния на ход производственной деятельности. Степень сложности этой системы калькулирования определяется количеством производственных процессов, структурно выделенных на предприятии, объёмом незавершённого производства (далее НЗП) и широтой номенклатуры продукции.

Основу этой системы калькулирования составляет учёт затрат по каждому процессу в разрезе статей калькуляции (при этом определяется стоимость готовой продукции этого процесса и НЗП). Процесс накопления затрат ведётся параллельно процессу производства. Открываются контрольные счета для каждого процесса и для каждого процесса определяют прямые и накладные расходы.

При попроцессном калькулировании можно наблюдать иногда, что затраты на материалы возникают только в начале производственного процесса, а затраты на обработку добавляются равномерно в течение всего производственного цикла. В связи с этим вводится понятие добавленные затраты (это сумма прямых трудовых затрат и общепроизводственных расходов).

Процесс калькулирования включает в себя четыре этапа:

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

$$ОП = НЗП_{н} + ПП - НЗП_{к},$$

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

НЗП<sub>н</sub>, НЗП<sub>к</sub> – НЗП на начало и на конец периода в эквивалентных единицах;

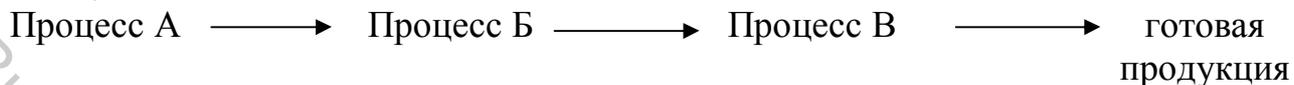
ПП – количество полностью завершённой и переданной далее (в другие подразделения в соответствии с технологическим процессом) продукции;

- 3) определение общей суммы прямых и косвенных расходов по всем процессам (распределение<sub>41</sub> косвенных затрат по выбранной базе);

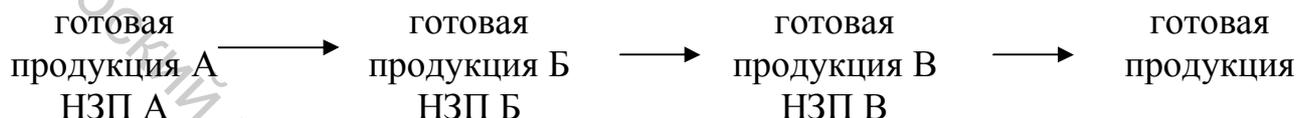
4) расчёт удельной себестоимости продукции (т.е. с/с единицы продукции).

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

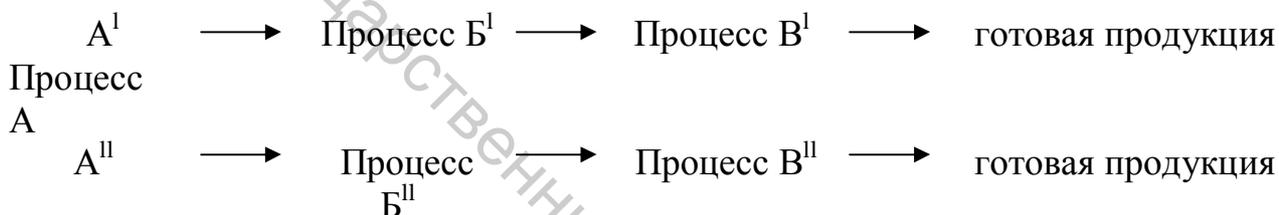
1) последовательный



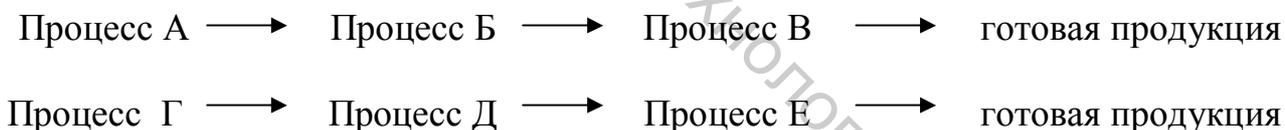
В свою очередь, их результаты:



2) параллельный

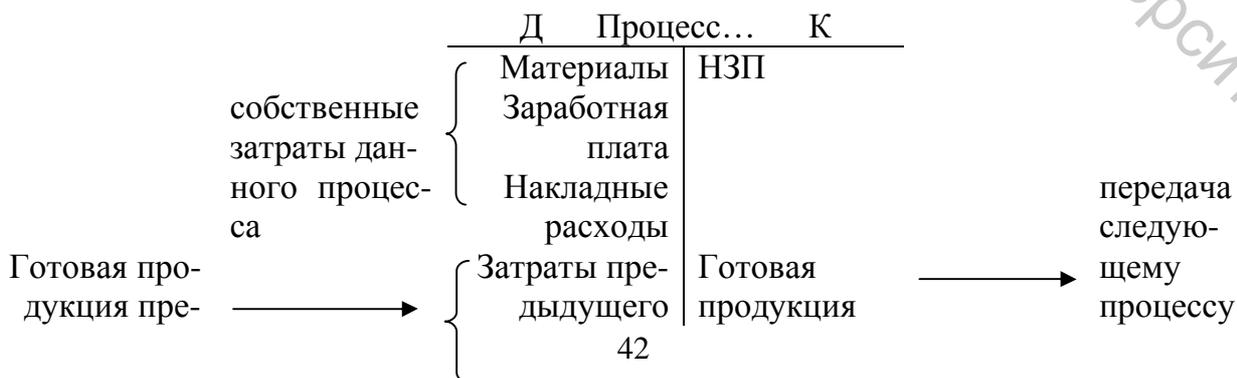


3) раздельный



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.



будущего  
процесса

процесса	
Затраты	Результаты

Преимущества этой системы калькулирования:

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

Недостаток – чрезмерное усреднение себестоимости продукции.

Попроцессная калькуляция широко используется на предприятиях нефтяной, химической, фармацевтической, текстильной, лёгкой, пищевой и др. отраслях.

Развитие этого метода приводит к появлению пооперационного калькулирования, когда основным объектом отнесения затрат является операция.

Основным преимуществом такого метода является то, что калькуляция «привязывается» к технологическому процессу.

Сущность смешанного метода калькулирования (попроцессный + позаказный) состоит в том, что затраты на каждую операцию распределяют по единицам продукции, прошедшим данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат, а затраты на материалы относят на определённый вид продукции аналогично позаказному методу.

На практике нередко возникают вопросы о том, не является ли попередельный метод учёта затрат аналогом попроцессного метода. На этот счёт у различных учёных присутствуют разные точки зрения. Одни считают, что эти два метода одно и то же, другие настаивают на том, что это разные методы. Существуют и такое предположение, что попередельный – частный случай попроцессного метода, и обратное данному утверждение: попроцессный – частный случай попередельного.

В данном случае необходимо руководствоваться определением передела.

Передел – это такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой полуфабриката или готового продукта.

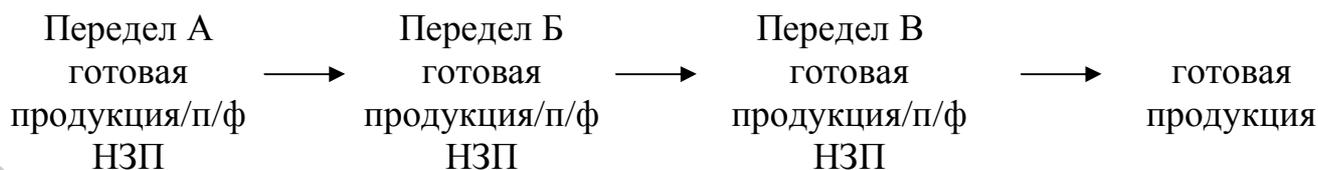
Попередельный метод учёта затрат применяется в тех производствах, где готовая продукция получается в результате последовательной обработки исходного материала на (нескольких) отдельных технологически прерывных стадиях, фазах, т.е. переделах.

Сущность данного метода состоит в том, что учёт затрат ведётся по переделам, а внутри них – по статьям калькуляции и видам продукции. Накладные расходы общего характера распределяются между переделами пропорционально выбранной базе.

Существует два варианта организации попередельного метода учёта затрат: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Как правило, полуфабрикатный<sup>43</sup> может быть организован в двух

вариантах: с использованием счёта 21 «Полуфабрикаты собственного производства»; с использованием расчётных или отпускных цен.



Полуфабрикат (п/ф) – это та готовая продукция, которая передаётся следующему переделу.

Готовая продукция реализуется на сторону и является готовой продукцией предприятия.

Преимуществами данного метода с точки зрения управленческого учёта является возможность установления центров рентабельности и возможность установления финансового бюджета.

### 3.7 Позаказный метод

Основным условием применения позаказного метода учёта затрат является выделение изготовления одного изделия или небольшой партии изделий и получения информации не о средней, а об индивидуальной себестоимости.

Выполнение одного, пусть даже среднего заказа, как правило, не загружает производственные мощности предприятия. Поэтому в производстве в большинстве случаев находится несколько заказов одновременно. Это достаточно усложняет процесс учёта затрат.

Использование позаказного метода предполагает, что все прямые затраты (материалы, заработная плата, начисления на заработную плату) учитываются по отдельным заказам, а остальные (косвенные) – по местам возникновения, а затем распределяются на отдельные заказы.

Объект учёта затрат = объект калькулирования = отдельный производственный заказ.

Данное тождество является основным преимуществом позаказного метода учёта затрат.

Заказ – это заявка клиента на определенное количество изготовленных для него изделий.

Если заказ на несколько изделий, то себестоимость единицы продукции определяется делением общих производственных затрат по заказу на число изделий.

При одновременном выполнении нескольких заказов возникает проблема распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов (см. 3.11).

Недостаток данного метода<sup>44</sup> заключается в том, что при использовании позаказного метода требуется большой объём учётно-

расчётных работ. На каждый заказ отводится ведомость (карта) аналитического учёта, которой присваивается определённый код. Также требуется тщательное и своевременное документирование расчётов, связанных с распределением накладных расходов.

Особенностью учёта затрат при этом методе является аккумулялирование затрат по заказу, а не за промежутки времени.

Показанный метод используется в единичном и мелкосерийном производстве: строительство, судостроение, авиационная промышленность, индивидуальный пошив одежды, обуви, изготовление мебели по индивидуальным заказам и т.д.

### **3.8 Калькулирование фактической и нормативной себестоимости.**

#### **Анализ отклонений**

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

Если предприятие использует учёт затрат по фактической себестоимости, то величина фактических затрат предприятия может быть выражена формулой

$$Z_{\text{ф}} = K_{\text{ф}} * Ц_{\text{ф}},$$

где  $Z_{\text{ф}}$  – фактические затраты;

$K_{\text{ф}}$  – фактическое количество использованных ресурсов;

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

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.

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.

определяется путём прибавления (вычитания) к нормативной себестоимости доли отклонений от норм по каждой статье. Нормирование может вестись:

- а) только по количеству;
- б) только по ценам;
- в) по количеству и по ценам.

Величина фактических затрат может выражаться соответственно следующими формулами:

а)  $Z_{\text{ф}} = (K_{\text{нормат.}} \pm \text{Отклонение}_{\text{к}}) * C_{\text{ф}}$ ;

б)  $Z_{\text{ф}} = K_{\text{ф.}} * (C_{\text{нормат.}} \pm \text{Отклонение}_{\text{ц}})$ ;

в)  $Z_{\text{ф}} = (K_{\text{нормат.}} \pm \text{Отклонение}_{\text{к}}) * (C_{\text{нормат.}} \pm \text{Отклонение}_{\text{ц}})$ ,

где  $K_{\text{нормат.}}$  – нормативное количество использованных ресурсов;

$C_{\text{нормат.}}$  – нормативная цена использованных ресурсов;

$\text{Отклонение}_{\text{к}}$  – отклонение от норматива по количеству ресурсов;

$\text{Отклонение}_{\text{ц}}$  – отклонение от норматива по цене ресурсов.

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 (фактические затраты сопоставляются с нормативными);
- возможность анализа мест, причин и виновников отклонений;
- оперативное принятие мер по управлению затратами.

Недостатки:

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

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

нормативными. Это позволяет увеличить точность прогнозов и эффективность контроля.

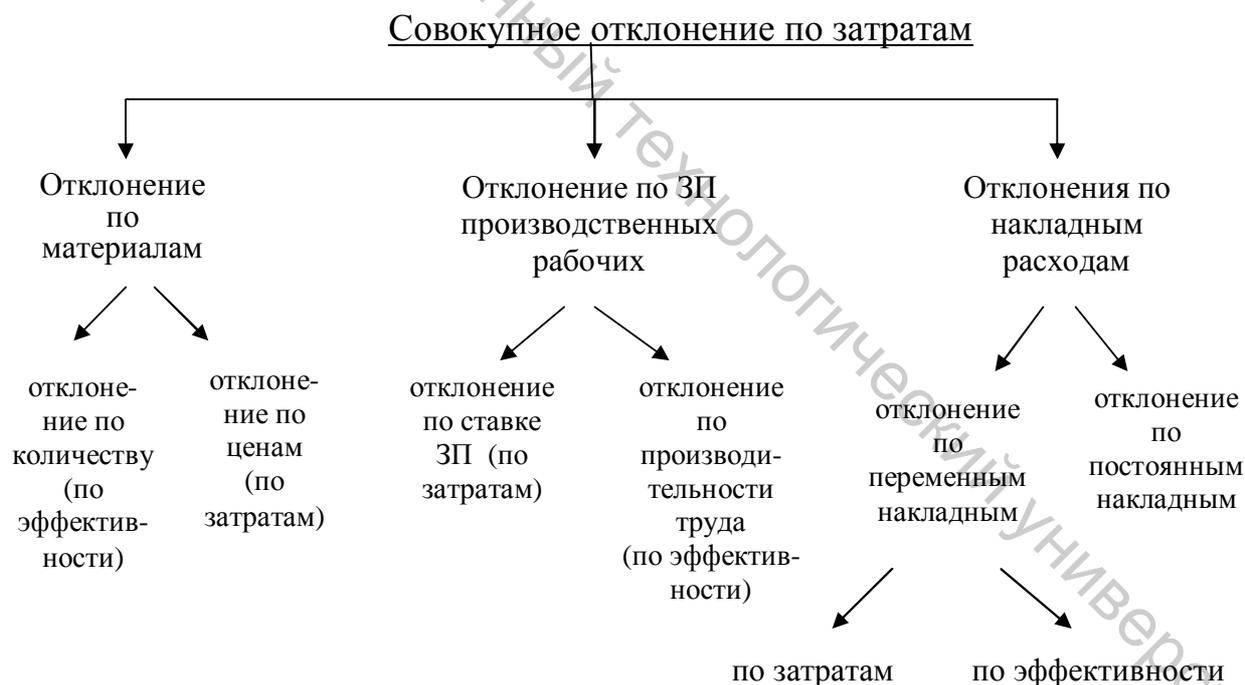
Формула расчёта затрат аналогична формуле, используемой в нормативном методе. Учёт может быть организован как по процессно, так и позаказно.

Особое значение при использовании нормативного учёта приобретает анализ отклонений.

Анализ отклонений может производиться 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:



Отклонения списываются с требуемой степенью подробности в зависимости от значимости или возможности отклонения устанавливается предприятием исходя из условий его деятельности. В западных фирмах 5%-ое отклонение и меньшее считается несущественными. Однако всё зависит от содержания элемента и степени влияния на него менеджера.

При анализе отклонений учитывается:

– что благоприятные изменения в одном центре ответственности могут привести к неблагоприятным в другом (закупка более дешёвого материала

может потребовать дополнительных затрат труда);

– что причинами отклонений могут быть устаревшие и неверно установленные нормативы;

– что нормативные и фактические затраты должны быть сопоставимыми, т.е. сравниваться для одного и того же объёма работ (объёма выпуска продукции).

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

### **3.9 Калькулирование полной и неполной себестоимости**

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

Учёт затрат по полной себестоимости предполагает, что в себестоимость продукции включаются все издержки предприятия, независимо от их деления на постоянные и переменные, на прямые и косвенные. Те затраты, которые не могут быть непосредственно отнесены на определённую продукцию, распределяют вначале по центрам ответственности, а затем по видам продукции пропорционально выбранной базе распределения.

Такой метод учёта затрат позволяет получить представление о всех затратах, которые несёт предприятие в связи с реализацией того или иного изделия.

Этот метод учёта затрат широко распространён на отечественных предприятиях, соответствует сложившимся традициям, соответствует требованиям нормативных актов по финансовому учёту и налогообложению, создаёт основу затратного ценообразования.

Но основной его недостаток в том, что себестоимость единицы продукции зависит от объёма производства: увеличивается объём производства, уменьшается себестоимость единицы продукции и наоборот.

Практика хозяйствования в рыночной экономике доказывает, что преимущество учёта затрат по ограниченной себестоимости, т.е. маржинальному методу. Принципиальное его отличие состоит в том, что постоянные затраты в себестоимость продукции не включают, а относят на уменьшение прибыли того отчётного периода, когда они возникли. Себестоимость же включает только переменные издержки.

Это в большей степени<sup>48</sup> позволяет решать задачи управленческого учёта. Используя информацию о полных затратах и

прибыли на единицу изделия, можно принять неправильное решение, отказаться от изделий, которые якобы убыточны, а на самом деле приносят прибыль предприятию. Использование маржинального дохода для оценки уровня рентабельности продукции позволяет избежать неправильных решений.

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

Главное преимущество маржинального метода учёта затрат состоит в разделении затрат на переменные и постоянные. Это позволяет решать следующие 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 продукции.

Однако этот метод имеет и недостатки:

- отсутствует расчёт полной себестоимости продукции, необходимый согласно законодательству;
- себестоимость запасов незавершённой и готовой продукции оказывается заниженной;
- возникают сложности разделения постоянных и переменных затрат, которые во многом зависят от длительности рассматриваемого периода и анализируемого диапазона объёмов выпуска.

### **3.10 Зарубежные системы учёта затрат: «директ-костинг» и «стандарт-кост»**

Система «стандарт-кост» возникла в США в начале XX века, и её основоположниками принято считать Ф. Тейлора, 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<sup>49</sup> 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.

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

В настоящее время эта система распространена во всех экономически развитых странах, называясь:

в Германии и Австрии	«учёт частичных затрат» или «учёт суммы покрытия»
в Великобритании	«учёт маржинальных затрат»
во Франции	«маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учёт»

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

Современный «директ-костинг» имеет два варианта:

1. Простой «директ-костинг» (в учёте используются данные только о переменных затратах).

2. Развитой «директ-костинг» / «верибл-костинг» (в

себестоимость включаются переменные затраты и прямые постоянные).

Сущность системы «директ-костинг» состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменений объёмов производства и учёт затрат только по переменным статьям. Разница между выручкой и переменными затратами составляет маржинальный доход (см. вопрос 9).

### 3.11 Распределение косвенных расходов

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

В самом общем виде схема распределения накладных расходов включает в себя 4 этапа:

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

2. Перераспределение накладных расходов обслуживающих производств на основные.

3. Расчёт ставки распределения накладных расходов для каждого подразделения:

накладные расходы подразделения  
база распределения

4. Распределение накладных расходов по видам продукции, исходя из рассчитанной ставки.

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

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

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

Если деятельность подразделения является трудоёмкой, то базой распределения могут быть фактические затраты труда (основная заработная плата производственных рабочих), нормативные затраты труда (нормативная трудоёмкость) или же количество <sup>51</sup>персонала, занятого в том или ином процессе.

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

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

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

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

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

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

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

Например, организация выпускает два вида продукции: А – 1000 единиц и Б – 1000 единиц. Материальные затраты на единицу продукции соответственно 200 и 400 денежных единиц, заработная плата – 300 и 100 денежных единиц. Накладные расходы организации – 2 000 000 денежных единиц. Цена единицы продукции А – 2000 денежных единиц, продукции Б – 1500 денежных единиц.

Вариант 1. В качестве базы распределения накладных расходов принимается заработная плата:

Изделие	А (1000 единиц)	Б (1000 единиц)
Материальные затраты на единицу, д.е.	200	400
Зарботная плата на единицу, д.е.	300	100
Накладные расходы, общие, д.е.	2 000 000	
Цена единицы, д.е.	2000	1500
Ставка распределения накладных расходов:	$Ст = \frac{2\,000\,000}{300 \cdot 1000 + 100 \cdot 1000} = 5 \text{ (500\%)}$	
Накладные расходы на единицу, д.е.	300*5=1 500	100*5=500
Себестоимость единицы, д.е.	2 000	1 000
Прибыль на единицу, д.е.	0	500
Рентабельность единицы	0	50%

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

Вариант 1. В качестве базы распределения накладных расходов принимаются материальные затраты:

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

Ставка распределения накладных расходов:

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

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

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

## 4 ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

Вопросы:

1. Планы, программы и бюджеты.
2. Классификация бюджетов в управленческом учёте.
3. Порядок составления общего (главного) бюджета.
4. Финансовый и операционный бюджет.
5. Бюджет продаж и бюджет денежных средств. Проблемы их составления.

### 4.1 Планы, программы и бюджеты

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

Планы могут быть классифицированы:

- оперативные;

- административные;
- стратегические.

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

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

Стратегические планы – это 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.

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

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

Программами могут быть:

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

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

#### 1. Пересмотр текущей программы.

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

#### 2. Рассмотрение предложений по новым программам.

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

#### 3. Координация программ при помощи системы формального программирования.

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

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

Утверждённые программы являются основой для подготовки годового бюджета.

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

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

Что такое «бюджет»?

Существуют различные формулировки этого понятия.

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

По определению Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учёту (США), бюджет – это «количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определённого периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и/или расходы, которые должны быть понесены в течении этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели».

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

Основные функции бюджета:

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

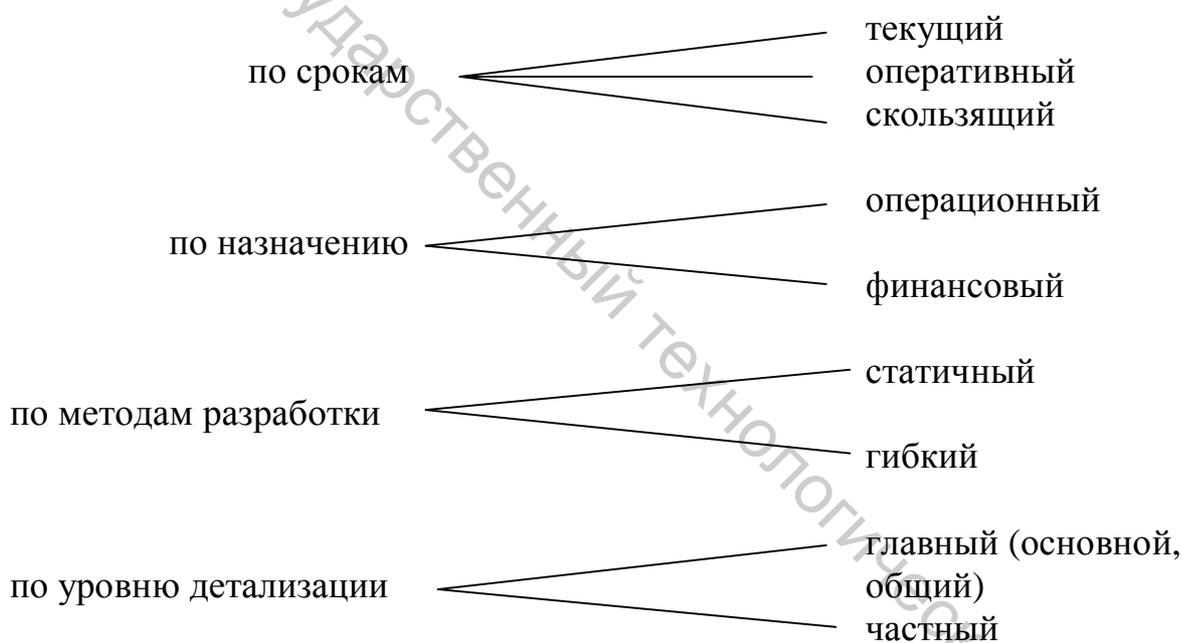
- средство обучения менеджеров: изучается в деталях деятельность своих подразделений и их взаимосвязь с другими подразделениями.

## 4.2 Классификация бюджетов в управленческом учёте

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

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

В управленческом учёте принята классификация бюджетов по ряду признаков:



В зависимости от сроков, на которые составляются бюджеты, выделяют текущий, оперативный и скользящий бюджеты.

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.

Разработка скользящего бюджета состоит в добавлении бюджета на предстоящий период, как только истекает срок предыдущего периода. За счёт этого обеспечивается непрерывность процесса

планирования.

По назначению бюджеты могут быть операционными и финансовыми.

Операционные бюджеты – это бюджеты по центрам ответственности. Они являются основой для разработки финансовых бюджетов.

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

К прогнозным финансовым документам относят отчёт о прибылях и убытках, баланс, бюджет денежных средств.

По методам разработки бюджеты подразделяют на статичные и гибкие.

Статичный (жёсткий) бюджет рассчитан на вполне определённый, конкретный уровень деловой активности.

Гибкий бюджет – бюджет, который составляется для определённого диапазона деловой активности, т.е. включает несколько вариантов объёма производства (или реализации).

В зависимости от уровня детализации бюджеты могут относиться к главным или частным.

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

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

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

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

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

- 1) рассмотрение текущей программы, которая включает общие планы, направления и политику, предложения и ограничения;
- 2) составление бюджета продаж;
- 3) составление других бюджетов (их составляют менеджеры центров ответственности при поддержке бюджетного отдела организации);
- 4) согласование основного бюджета между менеджерами центров ответственности и руководителями организации (как следствие, возникают обязательства между ними);
- 5) координация и корректировка бюджетов по мере продвижения их снизу вверх по системе управления организацией;
- 6) утверждение высшим<sup>57</sup> руководством основного бюджета;

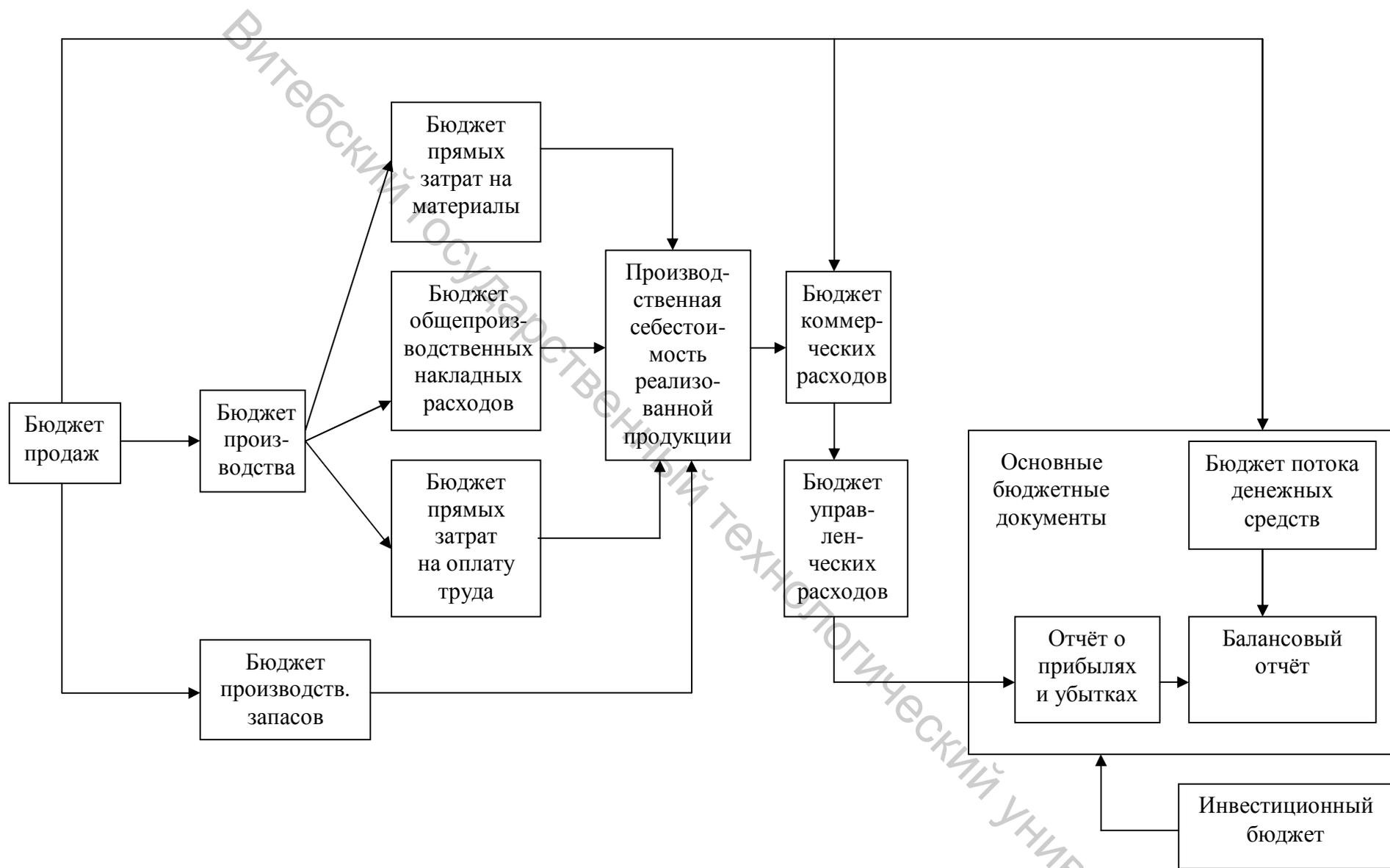
7) рассылка утверждённого бюджета по центрам ответственности на нижние уровни управления.

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

Если сравнивать несколько авторов, можно заметить, что у каждого схема выполнена несколько по-другому. Но у всех есть один подход: начинается процесс составления общего бюджета с составления бюджета продаж; а заканчивается составлением программных бюджетов (смет).

Таким образом, главный бюджет – это финансовое, количественно определённое выражение маркетинговых и производственных планов, необходимых для достижения поставленных целей организации. По оценкам специалистов, фирма, не формирующая годовых бюджетов, теряет до 20 % своих доходов. При использовании бюджетирования для достижения его целей необходимо постоянно сравнивать бюджет с фактическими данными; анализировать отклонения и принимать усилия для уменьшения неблагоприятных отклонений; совершенствовать методологию планирования.

Далее представлена схема составления главного бюджета.



#### 4.4 Финансовый и операционный бюджет

Главный (общий) бюджет состоит из двух основных бюджетов: операционного и финансового.

Операционный (оперативный) бюджет показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции организации. В процессе его подготовки прогнозируемые объёмы продаж и объёмы производства трансформируются в количественные оценки доходов и расходов для каждого из действующих подразделений организации. Основные составляющие операционного бюджета:

- бюджет продаж;
- производственный бюджет;
- бюджет товарно-материальных запасов;
- бюджет расходов;
- в итоге должен быть получен прогнозный отчёт о прибылях и убытках подразделения.

Бюджет продаж — отправная точка процесса бюджетирования. Он определяется высшим руководством на основе исследования отделом маркетинга и ограничивается имеющимися производственными мощностями.

Бюджет продаж и его товарная структура определяют уровень и общий характер всей деятельности организации, оказывают воздействие на большую часть других бюджетов, так как даёт информационную базу для их составления.

Бюджет производства (производственный бюджет) предполагает определение количества единиц продукции и услуг, которые должны быть произведены, чтобы обеспечить запланированные продажи и необходимый уровень запасов. Следовательно, руководство должно определиться относительно запасов готовой продукции. Они могут остаться на том же уровне, увеличиться или уменьшиться.

Бюджет затрат состоит из бюджета материальных затрат;  
бюджета трудовых затрат;  
бюджета общепроизводственных расходов;  
бюджета коммерческих расходов;  
бюджета управленческих расходов;  
(общих и административных расходов).

Бюджет производства определяется вычитанием из планируемых запасов готовой продукции на конец периода запасов готовой продукции на начало периода.

В бюджете материальных затрат (бюджете закупки и использования материалов) определяются сроки закупки и количество сырья, материалов, полуфабрикатов, которые необходимы для выполнения производственного бюджета. Использование материалов определяется бюджетом производства и изменениями в уровне материальных запасов. Умножают количество единиц материала на их закупочные цены и получают бюджет закупки материалов.

Планы закупки и использования могут быть определены в одном документе, но могут быть и в отдельных самостоятельных бюджетах.

Бюджет трудовых затрат определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения бюджета производства. Количество единиц продукции умножается на норму затрат труда на единицу продукции (в часах). В этом же документе затраты труда в часах умножаются на часовые тарифные ставки и определяются затраты труда в денежном выражении.

Бюджет общепроизводственных затрат представляет собой детализированный план предполагаемых производственных затрат, кроме прямых материальных и прямых трудовых, которые должны быть произведены для выполнения бюджета производства.

Этот бюджет имеет две цели:

- интегрировать все бюджеты общепроизводственных расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию;
- собрать информацию для вычисления нормативов этих расходов на будущий отчётный период.

Составлению этого бюджета предшествует классификация расходов на постоянные и переменные.

Бюджет коммерческих расходов разрабатывается отделом продаж (отделом сбыта). В нём детализируются все предполагаемые расходы, связанные со сбытом продукции в будущем периоде. Некоторые из них могут быть переменными (транспортные расходы), а некоторые постоянными (заработная плата отдела сбыта, расходы на рекламу).

Бюджет управленческих расходов (административно- управленческих) необходим для обеспечения информацией к подготовке бюджета денежной наличности; для целей контроля этих расходов. Большую часть этих расходов составляют постоянные расходы.

Финансовый бюджет – это план, в котором отражаются предполагаемые источники денежных средств и определяются направления их использования. Он включает в себя:

- инвестиционный бюджет (бюджет капитальных вложений);
- бюджет денежных средств;
- отчёт о прибылях и убытках (прогнозный);
- бухгалтерский баланс (прогнозный) или балансовый отчёт;
- может быть также отчёт о финансовом состоянии.

Инвестиционный бюджет предполагает определение направлений капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них. Проблема состоит в том, чтобы определить, какие долгосрочные активы приобрести или построить (т.е. позволяет получить ответ на вопрос, что рентабельнее). Это повлияет на бюджет денежной наличности, на прогнозный отчёт о прибылях и убытках (в виде затрат на выплату процентов за кредит), на прогнозный бухгалтерский баланс (изменится сальдо на счетах 01, 07, 08).

В большинстве случаев инвестиционный бюджет принимается на высших уровнях управления. Однако значительная часть информации может быть обработана на уровне подразделений и включена в периодические бюджеты.

Бюджет денежных средств представляет собой план поступления денежных средств и платежей. В нём суммированы все потоки денежных средств как результат планируемых операций на всех этапах формирования общего бюджета. Это один из наиболее важных моментов в формировании, и кроме того, подвержен достаточно большой степени неопределённости. Более подробно этот вопрос рассмотрен далее.

Прогнозный отчёт о прибылях и убытках. По данным бюджетов использования материалов, трудовых затрат и общепроизводственных расходов разрабатывается прогноз себестоимости реализованной продукции. По данным бюджета продаж определяется величина доходов. Используя информацию о доходах и себестоимости реализованной продукции, а также информацию бюджета коммерческих расходов и бюджета управленческих расходов, можно подготовить прогнозный отчёт о прибылях и убытках.

Прогнозный бухгалтерский баланс – последний шаг разработки общего бюджета.

На этом этапе принять предлагаемый общий бюджет или изменить планы и пересмотреть отдельные его части. Прогнозный бухгалтерский баланс считают конечным продуктом всего процесса бюджетирования. Ответственность за исполнение несёт директор по составлению бюджета. Для успеха важны два момента:

1. Точное понимание действий и целей всеми ответственными лицами организации.
2. Поддержка и система поощрений со стороны высшего руководства за выполнение запланированных целей бюджета.

#### **4.5 Бюджет продаж и бюджет денежных средств. Проблемы их составления**

Как уже отмечалось, разработка бюджета продаж является отправной точкой во всём процессе составления общего бюджета.

Почти у всех организаций бюджет продаж является наиболее сложным этапом процесса бюджетирования. Это связано с тем, что объём продаж и выручка от реализации определяются не столько производственными возможностями организации, сколько возможностями сбыта на реальном рынке, который подвержен влиянию неконтролируемых факторов, часто с большой долей неопределённости.

К основным факторам, влияющим на прогноз объёма продаж, можно отнести следующие:

- деятельность конкурентов;

- общее положение на мировом и национальном рынке (в том числе уровень занятости, уровень личных доходов);
- стабильность поставщиков и покупателей;
- результативность рекламы;
- сезонные и другие случайные колебания;
- ценовая политика;
- рентабельность продукции и др.

Существуют два основных метода оценки, которые могут лежать в основе разработки бюджета продаж:

1. Статистический прогноз на основе математического анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, кривых роста производства.
2. Экспертная оценка, полученная путём сбора мнений менеджеров и персонала отдела сбыта. В некоторых организациях отдел по сбыту оценивает сбыт каждого товара каждому конкретному клиенту, в других – региональные менеджеры оценивают общие объёмы продаж по своему региону.

Оба метода оценки имеют свои преимущества и недостатки. Практика показывает, что крупные корпорации используют комбинацию этих методов оценок.

Многие компании прибегают к сложным методикам, как например, регрессионному анализу, анализу «выпуск/затраты» в экономической модели.

Движение денежных средств – один из наиболее важных аспектов операционного цикла организации. При разработке главного бюджета предусмотрена и разработка бюджета денежных средств. Он составляется после того, как разработаны все периодические бюджеты и прогнозный отчёт о прибылях и убытках.

Разработка бюджета денежных средств преследует две цели:

- 1) определить конечное сальдо на счетах денежных средств для разработки прогнозного баланса;
- 2) выявить периоды излишка или нехватки денежных ресурсов.

Бюджет денежных средств представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. В нём суммированы все потоки денежных средств как результата планируемых операций на всех этапах формирования общего бюджета. В целом бюджет денежных средств показывает ожидаемое конечное сальдо на счетах денежных средств и позволяет судить о финансовом положении организации в каждом месяце, квартале. Организация может запланировать периоды максимального и минимального наличия денежных средств. При этом необходимо учесть, что слишком большое сальдо на счетах денежных средств должно вызывать сомнение в эффективном (наиболее эффективном) использовании средств. В свою очередь, незначительные остатки на счетах денежных средств ставят под сомнение возможность организации расплатиться по своим текущим

обязательствам. Отсюда вытекает необходимость тщательного планирования бюджета денежных средств. Бюджет денежных средств состоит из двух частей: с одной стороны это ожидаемые поступления денежных средств, с другой – ожидаемые платежи.

Ожидаемые поступления денежных средств планируются на основании информации, полученной из бюджета продаж, в том числе исходя из данных о продажах за наличные или в кредит; о порядке сбора средств к получению (о порядке взыскания дебиторской задолженности); о притоке средств из других источников (продажа акций, активов, получение займов).

Сложность этого этапа бюджетирования возрастает в тех случаях, когда выручка учитывается «по отгрузке». Обычно организации отслеживают средний период времени, который требуется покупателям для оплаты счетов.

Баланс денежных поступлений, исходя из сроков оплаты, имеет вид:

$$ДЗ_{\text{нач.пер.}} + ВР_{\text{за период}} = ДЗ_{\text{кон.пер.}} + \text{Денежные поступления,}$$

где ДЗ – дебиторская задолженность.

Более точный расчёт предполагает классификацию дебиторской задолженности по срокам (до 30 дней, до 60 дней, до 90 дней и т.д.). Если предполагаются другие поступления денежных средств (операционные, внереализационные доходы), их сумма добавляется к доходам от реализации.

Суммы ожидаемых платежей берут из различных периодических бюджетов. На этом этапе необходима информация, какие затраты на материалы и рабочую силу предусмотрены за период, какие товары и услуги необходимо приобрести и как они будут оплачены (сразу или возможна отсрочка платежа). В этой связи разработчики бюджета должна знать политику платежей организации. Необходимо учитывать, что отсроченная кредиторская задолженность имеет две стороны: с одной стороны это дополнительный источник краткосрочного финансирования; с другой стороны она выступает как негативное явление, подрывающее финансовую устойчивость организации.

При разработке ожидаемых платежей необходимо учитывать, что кроме регулярных текущих расходов денежных средств они могут быть использованы на приобретение оборудования или возврат займа.

Взаимосвязь общего бюджета с бюджетом денежных средств может быть представлена следующей таблицей. В таблице представлены только наиболее общие источники поступления и направления списания денежных средств. На самом деле их круг гораздо шире.

Попытаемся представить бюджет денежных средств организации (хотя бы в общем виде).

Элементы бюджета денежных средств	Источники информации
<b>Поступление денежных средств</b>	
Реализация Поступления от прошлых продаж	Бюджет продаж (за наличные) Бюджет продаж (в кредит) + записи поступления
Доходы от продажи активов	Прогнозный отчёт о прибылях и убытках
Займы и т.д.	Бюджет денежных средств предыдущего месяца
<b>Выбытие денежных средств</b>	
Приобретение материалов	Бюджет материальных ресурсов
Прямые затраты труда	Бюджет трудовых затрат
Общепроизводственные расходы	Бюджет ОПР
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 и т.д.	Кредитные договоры

При подготовке бюджета денежных средств внимание концентрируется не на времени исполнения хозяйственных операций, а на времени фактических поступлений или платежей. В каждой организации на основании прошлого опыта и мнения руководства определяют ожидаемый порядок поступления денежных средств от продажи в кредит. Кроме того учитывается политика самой организации по платежам не только поставщикам, но и по оплате труда, коммерческих расходов.

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.

Бюджет денежных средств фирмы X на 01.01.2009 года

	Январь	Февраль
1	2	3
<u>Поступление денежных средств</u>		
От продаж предыдущего месяца	10 773	
От продаж текущего месяца	11 340	
Итого поступлений	22 113	
<u>Расходование денежных средств</u>		
Приобретение материалов	7 146	
Вспомогательные материалы	237	
Прямые затраты труда	3 840	

1	2	3
Общепроизводственные расходы	3 040	
Коммерческие расходы	8 585	
Общехозяйственные расходы	4 500	
Капитальные затраты	4 200	
Налоги из прибыли	6 000	
Итого расходов	37 808	
Увеличение (уменьшение денежных средств)	(15 695)	
Начальное сальдо на счетах денежных средств	36 275	20 580
Конечное сальдо на счетах денежных средств	20 580	

## 5 ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

Вопросы:

1. Особенности организации производства и их влияние на организацию управленческого учёта.
2. Формирование центров ответственности.
3. Трансфертное ценообразование.
4. Организация учёта и контроля по центрам ответственности.
5. Содержание внутренней отчётности по результатам деятельности подразделений.
6. Проблемы взаимодействия финансового и управленческого учёта.

### 5.1 Особенности организации производства и их влияние на организацию управленческого учёта

Построение системы управленческого учёта организации тесно связано с её организационной структурой, так как информационная система подчинена потребностям организационной структуры.

Понятие «организационная структура» довольно консервативно, так как её изменение требует значительных средств и времени и в большинстве случаев происходит при изменении профиля или специализации организации.

Организационная структура официально находит своё отражение в штатном расписании. Она зависит от ряда факторов:

- формы организации управления (линейная, функциональная, матричная);
- характера производства, его отраслевых особенностей;
- масштаба и типа производства;
- централизации и децентрализации управления;
- сочетание между продуктовой и территориальной формами управления;

– уровня автоматизации управления работ, квалификации работников.

Перечень этих факторов для каждой организации (предприятия) индивидуален. Сама организационная структура постоянно совершенствуется. Анализ организационных структур показывает, что число уровней управления в них может достигать до пяти, что обеспечивает гибкость структуры. В целом организационная структура определяет состав и соотношение различных уровней управления производством и формы этой организации.

Неотъемлемым фактором формирования информационной системы организации является её *производственная структура*. Она показывает состав и структуру цехов, служб, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления.

В формировании производственной структуры основополагающими факторами принято считать тип и масштаб производства, уровень и виды специализации, сложность технологических процессов.

Существует два типа производственных структур: продуктовая и технологическая.

Продуктовая предполагает выделение самостоятельных структурных подразделений, которые ориентированы на производство конкретных видов продуктов.

Технологическая структура организуется по однородности технологических операций, то есть выделение структурных подразделений, ориентированных на выполнение конкретных технологических операций.

В каждой организации формируется свой внутренний экономический механизм (внутрихозяйственный механизм), который регулирует взаимодействие между структурными подразделениями. Основными элементами этого механизма являются:

- Планирование
- Ценообразование
- Стимулирование
- Учёт
- Контроль
- Регулирование

Информационную основу внутреннего экономического механизма составляет система показателей, используемая для оценки и контроля деятельности структурных подразделений.

Следовательно, основой построения управленческого учёта в организации является её организационная и производственная структура, её внутренний экономический механизм. Независимо от масштабов, организации производственной структуры и других специфических характеристик организация управленческого учёта в организации подчинена следующим принципам:

1. Обеспечение персонала разных уровней управления необходимой для принятия решений информацией.

2. Обобщение информации по каждому центру затрат, ответственности, рентабельности.
3. Контроль за объёмом производства, затратами и прибылью каждого структурного подразделения.
4. Увязка смет (бюджетов) структурных подразделений с общей сметой (главным бюджетом) предприятия.

## 5.2. Формирование центров ответственности

Рыночные условия хозяйствования характеризуются значительным динамизмом и требуют постоянной ориентации на спрос и повышение уровня конкурентоспособности продукции. Практическое решение задач постоянного обновления ассортимента и повышения рентабельности продукции может сталкиваться с внутренними интересами консервативной организационной структуры.

В связи с этим на современном предприятии возникает понятие финансовой структуры, то есть совокупности центров ответственности. Предполагается, что финансовая структура более мобильна, что состав центров ответственности может меняться по бюджетным периодам в соответствии с целями деятельности (при неизменной организационной структуре).

Следовательно, организация управленческого учёта базируется на *концепции децентрализации управления* и выделения в рамках орг.структуры предприятия так называемых *центров ответственности*.

*Центр ответственности* – сегмент предприятия или определённое направление деятельности, ответственность за результаты по которому может быть возложена на структурные подразделения, возглавляемые менеджером, который обладает делегированными полномочиями и отвечает за результаты этого сегмента (сегментом может быть регион, отдельный магазин, сервисный центр, отдел предприятия, цеха или др. подразделений, продуктовая линия, группы покупателей). При этом права менеджера центра ответственности определяются мерой его ответственности при контроле вышестоящего уровня управления.

Необходимость такой децентрализации в управленческом учёте связана с тем, что большая часть информации о фактическом использовании ресурсов и формировании доходов подконтрольна центрам ответственности.

Исходя из различий функциональной направленности деятельности таких структурных подразделений, их места в организационной структуре управления, а также широты полномочий их руководителей выделяют ряд типов центров ответственности в рамках предприятия.

Например,



*Центр затрат* — производственная единица, в которой имеет место потребление ресурсов и накопление соответствующих издержек. Менеджер центра затрат несёт ответственность только за расходование средств в соответствии с доверенным ему бюджетом. Цель менеджера центра затрат — долговременная минимизация издержек производства. Его деятельность оценивается на основе бюджета и отчёта о фактических затратах.

*Центры обслуживания* — участки, которые непосредственно обеспечивают услуги, необходимые для эффективного осуществления производственного процесса, относительно своей компетенции.

*Центры прибыли* — центры ответственности, от которых в большей степени зависят главные определяющие прибыль элементы, т.е. объём продаж, продажная цена, переменные и постоянные издержки. Менеджер несёт ответственность за доверенные ему задания по формированию прибыли и, следовательно, полностью контролирует как формирование доходов от реализации продукции, так объём затрат на её изготовление. Центры прибыли оцениваются посредством разработки отчётности, имеющей много общего с отчётом о прибыли, на уровне всего предприятия на предмет выполнения планового объёма реализации и плановых издержек.

*Центры инвестиций* — центры, ответственные за формирование и использование активов предприятия. 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.

Создание центров ответственности различных типов зависит от многих факторов — объёма деятельности предприятия, многофункциональности этой деятельности, численности персонала, организационной структуры

производства и др. Определение состава центров ответственности требует индивидуального подхода для каждого предприятия. На практике могут выделяться и другие типы центров ответственности (центр доходов (продаж)).

Центры ответственности могут иметь место в организациях, как с централизованным, так и с децентрализованным управлением. Центры прибыли выделяются, как правило, в децентрализованных организациях, центры затрат – в централизованных.

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 предприятия;
- 3) формирование системы прав, обязанностей и меры ответственности менеджеров центров ответственности;
- 4) разработка и доведение центрам ответственности бюджетов текущей деятельности;
- 5) обеспечение контроля выполнения установленных бюджетов центрами ответственности путём получения соответствующих отчётов, их анализа и установления причин отклонений.

Менеджеры центров ответственности должны не только обеспечивать выполнение бюджетов, но и разрабатывать предложения вышестоящим органам управления по эффективному использованию ресурсов, обеспечению запланированного размера прибыли в рамках контролируемой ими деятельности подразделений.

Выделение центров ответственности позволяет представить работу предприятия 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.

В результате финансовую структуру предприятия можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных между собою линиями ответственности.

Выделение центров ответственности имеет следующие *преимущества*:

- менеджеры центра ответственности имеют больше информации о местных условиях, тогда как для централизованного принятия решений её зачастую недостаточно. Более того, передаваемая по уровням управления информация может быть неполной и дана намеренно искажённой;
- менеджеры центров ответственности могут принимать своевременные решения;
- деятельность менеджеров центров ответственности становится более мотивированной, если они могут проявлять собственную инициативу;

- небольшое подразделение имеет преимущество «дружного коллектива» при решении определённых задач;
- высшее управление, освободившись от бремени ежедневных решений, может сфокусироваться на стратегическом планировании для всего предприятия.

К числу *недостатков* управления по центрам ответственности можно отнести некомпетентные решения в случае, когда благо подразделений ставится выше, чем благо предприятия в целом.

Эта ситуация может возникнуть по следующим причинам:

- несогласованность деятельности предприятия в целом и отдельного центра ответственности;
- недостаток информации, по которой менеджеры центра ответственности могут определить влияние своей деятельности на другие подразделения предприятия;
- дублирование функций;
- сокращение лояльности по отношению к предприятию в целом, так как отдельные менеджеры центров ответственности могут не учитывать деятельность других центров ответственности этого же предприятия, 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.

### **5.3 Трансфертное ценообразование**

Сегментирование организации на подразделения, связанные вертикальными связями, порождает необходимость трансфертного ценообразования.

*Трансфертная цена* – это условная цена на продукцию одного центра ответственности, передаваемую другому центру ответственности.

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

При этом можно выделить 2 аспекта:

- 1) если продукция подразделения потребляется полностью внутри предприятия, трансфертная цена играет чисто учётную роль;
- 2) 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 предприятием в целом.

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

Практика зарубежного опыта организации управленческого учёта выработала 3 основных метода трансфертного ценообразования:

- 1) трансфертные цены, основанные на рыночных ценах,
- 2) трансфертные цены, основанные на затратах,
- 3) договорные трансфертные цены.

Выбор метода исчисления трансфертных цен зависит от 3 основных факторов: типа ценообразования, состояния рынка промежуточных продуктов, аналогичных тем, на которые устанавливается трансфертная цена, степени децентрализации внутрифирменного управления (покупать и продавать: внутри и на стороне).

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

Использование рыночных цен в качестве трансфертной цены 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.

В связи с этим универсальной формулой расчёта трансфертной цены, которая лежит в основе отношений между подразделениями сложной по структуре организации, является следующая:

ТЦ = удельные переменные затраты трансфертных продуктов + удельный маржинальный доход, который теряется вследствие передачи продукции другому производственному подразделению, а не продажи продукта на внешнем рынке. Или

ТЦ = переменная себестоимость ед.продукта + потерянный маржинальный доход на единицу продукта.

Трудность состоит в определении второго слагаемого, что связано с наличием устойчивых рыночных цен.

Например:

*Подразделение А:*

ТЦ – 10,5 д.е.

Переменные затраты – 7,5 д.е.

Маржа – 3,0 д.е.

*Подразделение Б:*

Продажная цена – 20 д.е.

Добавленные переменные затраты – 4,0 д.е.

ТЦ – 10,5 д.е.

Маржа -5,5 д.е.

*Предприятие в целом:*

Продажная цена – 20 д.е.

Переменные затраты – 11,5 д.е.

Маржа – 8,5 д.е. (подразделение А заработало 3,0 д.е. и Б – 5,5 д.е. (для оценки деятельности)).

Но такое положение существует до тех пор, пока на рынке цена на продукт подразделения А = 10,5 д.е.

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.

При формировании трансфертных цен на основе затрат возможны различные подходы: определение трансфертных цен на основании переменных затрат, определение трансфертных цен на основании полных затрат (переменные + постоянные) или же определение трансфертных цен по методу

«себестоимость плюс» (например, себестоимость + 25% или 125% полных затрат).

*Переменная себестоимость* применима только к центру затрат и вызывает ряд проблем:

- 1) она не возмещает постоянные затраты и не показывает прибыль;
- 2) если фактические затраты данного центра затрат автоматически передаются следующему центру ответственности, то менеджер лишён стимула их снижать.

В этом случае используют частичный выход, где в качестве трансфертных цен выступают стандартные (нормативные в наших условиях) затраты.

*Полная себестоимость* в качестве трансфертной цены вызывает практически те же проблемы, что и переменная. Но появляется и проблема справедливого отнесения постоянных (накладных расходов).

В варианте «себестоимость плюс» высшее руководство имеет ещё одну возможность перераспределения прибыли от одного подразделения другому.

*Договорная трансфертная цена* отражает, как правило, «смягчённые» уступкой условия. Она используется там, где нет цен (они не получаются) промежуточного рынка.

Например, одно подразделение разрабатывает новую продукцию и ему нужны комплектующие, которые могут быть произведены другим подразделением. На основании взаимной договорённости двух руководителей первое подразделение будет добавлять к своим затратам какую-то «предельную» величину при назначении трансфертной цены.

Статистика трансфертного ценообразования [7, с.97]:

Более 1/3 фирм – рыночные трансфертные цены

Более 5% – переменная себестоимость

Более 30% – полная себестоимость

Около 20% – договорные

#### **5.4 Организация учёта и контроля по центрам ответственности**

Управленческий учёт и контроль по центрам ответственности обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах центров ответственности и нацелен на оценку деятельности отдельных менеджеров и подразделений.

В идеале все затраты должны быть закреплены за определёнными подразделениями и конкретными подотчётными лицами. Если за определённым центром закрепляется ответственность за какие-то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На практике абсолютного контроля или полного влияния может не существовать, поэтому часто используют понятие «относительный контроль».

Рациональная организация учёта по центрам ответственности предполагает соответствующее построение аналитического учёта затрат на производство, включая разработку кодов элементов и статей расходов по

местам (центрам) их возникновения, подразделение затрат на зависящие (подконтрольные) и не зависящие от данного подразделения, прямые и косвенные, переменные и постоянные, что необходимо для последующего их анализа.

По данным внутреннего учёта ежемесячно составляются отчеты об исполнении бюджетов. Отчёт каждого уровня управления, как правило, включает 5 колонок:

- наименование затрат;
- затраты по бюджету текущего месяца;
- затраты по бюджету предыдущего месяца;
- отклонение от текущего бюджета;
- отклонения от предыдущего месяца.

Отклонения могут быть либо положительными (в скобках) и означать перерасход, либо отрицательными (без скобок) и означать экономию затрат. Бюджетные данные в отчёте пересчитываются по формуле гибкого бюджета, т.е. скорректированы на фактический объём производства.

Отличительная черта учёта по центрам ответственности – изменяющаяся величина подробностей, включаемых в отчёты, подготавливаемые на различных уровнях управления. Фактически это отсутствие подробностей (расшифровки статей в отчётах) так называемого управления по исключениям. Управление по исключениям – это принцип, означающий, что менеджеру, стоящему выше, нет необходимости проверять операционные подробности на более низком уровне, пока не появится проблема, т.е. учётные данные сжимаются так, чтобы их можно было быстро проанализировать.

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.

Бюджеты и отчёты об их исполнении – это первый уровень внутренней отчётности о затратах и результатах, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учёта. Цель внутренней отчётности, охватывающей всё предприятие снизу доверху (и все типы центров ответственности) – удовлетворение информационных потребностей управления предприятием в части стоимостных данных, позволяющих оценивать и контролировать деятельность структурных подразделений и конкретных

руководителей. Точность и объём приводимых данных могут и должны варьироваться в зависимости от конкретного объекта и целей управления (в отличие от регламентируемой финансовой отчётности предприятия в целом).

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 предприятия 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. Другим вариантом отчёта о прибыли может быть форма, в которой отражается показатель маржинального дохода вместо прибыли от реализации, что подчёркивает роль переменных затрат и поступлений центров 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.

Перед руководителями предприятия обычно стоит задача, как оценить и сравнить результаты деятельности подразделений (сегментов бизнеса), рассматриваемых в качестве центров инвестиций. Подразделения, обладающие большими активами, обычно будут зарабатывать больше по абсолютной величине, чем подразделения с относительно небольшими активами. Поэтому абсолютные величины прибыли не могут быть использованы для сравнения, оценки деятельности различных подразделений. Для такого сравнения используется показатель «рентабельность активов»:

$$R_a - \text{прибыль} / \text{активы}.$$

Существует несколько методов его определения в зависимости от того, что означают понятия «прибыль» и «активы».

Например, в качестве показателя прибыли может приниматься валовая и чистая прибыль, а в качестве показателя активов могут приниматься внеоборотные активы, оборотные активы, общие активы.

## **5.5 Содержание внутренней отчётности подразделений**

Внутренняя отчётность подразделений – это система взаимосвязанных показателей, характеризующих результаты деятельности подразделений за определённый промежуток времени (час, день, декаду, месяц, квартал, год).

В зависимости от уровня управления отчётность может быть трёх типов (Карпова Т.П.):

- 1) информационная отчётность;
- 2) отчётность об экономических результатах;
- 3) результативная отчётность о персональной деятельности.

Информационная отчётность в большинстве случаев составляется по запросу руководства и имеет своей целью информирование о происходящих событиях.

Отчётность об экономических результатах содержит сведения о результатах работы (может быть за истёкший день) и имеет своей целью быть основанием для принятия краткосрочных управленческих решений и обеспечивать коммуникационные связи между подразделениями.

Учёт по центрам ответственности предполагает отражение в отчётности показателей выработки (доходов) и затрат (расходов), а также эффективности каждого структурного подразделения. Отчёт о доходах и расходах, как правило, составляется за месяц.

Перечень показателей, которые контролируются ежедневно, включает в себя:

- объём НЗП (наличие деталей и полуфабрикатов в производстве, в кладовых, в цехах, на рабочих местах);
- показатели использования трудовых ресурсов (численность, явки и неявки по причинам, целодневные и внутрисменные простои, отработанные чел-часы, показатели движения рабочей силы и т.п.);
- показатели использования оборудования (в основном, простои по видам и причинам);
- показатели использования всех видов энергии (газ, пар, электроэнергия, теплоэнергия).

Особенности технологии и организации производства, специфика управления могут вызывать необходимость контроля и других показателей, таких как трудоёмкость, потери от брака, коэффициент выхода готовой продукции.

Результативная отчётность о персональной деятельности имеет своей целью обеспечение информацией о планируемых и фактических показателях и причинах различий между ними. Акцент идёт на персональную ответственность.

Основной отчётной формой здесь является отчёт об исполнении сметы. Выбор системы отчётных показателей должен обеспечивать не только установление вины руководителя центра ответственности, но и обеспечивать мотивационное воздействие системы контроля. Существуют и другие признаки классификации отчётности [11]:

- По объёму сведений, включаемых в отчёты:
  - 1) частная
  - 2) общая
- По целям, для которых составляются отчёты:

- 1) внешняя (предприятия в целом)
- 2) внутренняя

– По периодам

- 1) ежедневная
- 2) еженедельная
- 3) ежемесячная
- 4) ежеквартальная
- 5) годовая

Конкретное содержание отчётности, специфика инструментов и методов, применяемых в системе учёта и отчётности по центрам ответственности, зависит от статуса центра ответственности.

Например,

Центр затрат  
1(нижний) уровень – основной документ  
«отчёт об исполнении сметы» (по  
подконтрольным статьям)

Центр прибыли  
2 уровень – «отчёт о прибыли»  
 Центр А { от продаж  
 – операционная  
 – внереализационная  
 – к налогообложению  
 – чистая  
 +  
 Центр Б и т.д.

Центр инвестиций (центр затрат + центр прибыли)  
3 уровень – основной показатель ROA  
(Return on Assets)

$ROA = \text{Прибыль (разные показатели прибыли)} / \text{Активы (суммарные активы, используемые активы, оборотные активы)}$ .

Формула ROA может углубляться:

$ROA = \text{Операционная прибыль} / \text{Чистая величина продаж} * \text{Чистая величина продаж} / \text{Операционные активы}$ .

$ROA = \text{рентабельность продаж} * \text{оборот активов}$ .

Показатели центров инвестиций важнейших ТНК:

DOW Chemical	США	Хим.промышленность	Абсолютная величина прибыли
Ford Motor	США	Автомобильная промышленность	Рентабельность продаж и рентабельность активов
Krones	Германия	Машины и оборудование	Абсолютная величина продаж и прибыли
Surdish Match	Швеция	Потребительские товары	Рентабельность активов ROA
Mutsui	Япония	Торговля	Абсолютная величина продаж и прибыли

Показатели центров инвестиций – это третий уровень внутривнехозяйственной управленческой отчетности.

## 6 ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Вопросы:

1. Анализ безубыточности.
2. Принятие решений по ассортименту.
3. Принятие решений по ценообразованию.
4. Принятие решений по производству новой продукции.
5. Принятие решений по инвестициям (по капитальным вложениям).

### 6.1 Анализ безубыточности производства

Анализ «затраты – объём – прибыль» (Cost – Volume – Profit)

CVP – анализ часто называют анализом безубыточности.

В процессе этого анализа реализуется маржинальный подход к управлению прибылью, который хорошо согласуется с калькулированием усеченной себестоимости (калькулированием в системе «директ-костинг»).

Если модель управления прибылью при традиционном подходе и калькулировании полной себестоимости имеет вид:

$$\text{Прибыль} = \text{Количество} (\text{Цена} - \text{Себестоимость}),$$

то модель управления прибылью, учитывающая поведение затрат, имеет вид:

$$\text{Прибыль} = \text{Чистая выручка} * \text{Коэффициент валовой маржи} - \text{Постоянные затраты}.$$

Анализ безубыточности оперирует в качестве ключевого понятием валовой маржи.

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

Таким образом, валовая маржа рассматривается, прежде всего, как вклад в покрытие постоянных затрат. И только тогда, когда постоянные затраты уже покрыты (достигнута точка безубыточности), осуществляется вклад в прибыль.

Анализ безубыточности исследует зависимости между такими показателями, как цена единицы продукта, количество продаж, переменные затраты на единицу, постоянные затраты (на весь объём продаж).

Основными методами проведения анализа безубыточности являются метод уравнивания и графический метод.

#### Метод уравнивания:

Исходя из положения, что чистая выручка минус переменные затраты равно постоянные затраты плюс операционная прибыль, получают уравнение:

$(\text{Цена единицы} * \text{Количество единиц}) - (\text{Перемен. на единицу} * \text{Количество единиц}) = \text{Постоянные затраты} + \text{Операционная прибыль}$ .

Графический способ заключается в построении точки безубыточности по линиям переменных затрат, постоянных затрат (в сумме дают общие затраты) и линии продаж.

С помощью анализа соотношения «затраты – объём – прибыль» бизнес получает ответы на вопросы:

1. Какова безубыточность бизнеса?
2. Как изменится безубыточность, если увеличиваются постоянные затраты при неизменных переменных?
3. Как изменится безубыточность, если продажную цену можно увеличить?
4. Сколько нужно продать, чтобы получить заданную величину прибыли?

$$\text{Объём продаж, ед.} = \frac{\text{Постоянные затраты} + \text{Желаемая прибыль}}{\text{Валовая маржа на единицу}}$$

$$\text{Объём продаж, руб.} = \frac{\text{Постоянные затраты} + \text{Желаемая прибыль}}{\text{Коэффициент валовой маржи}}$$

5. Как изменится безубыточность, если переменные затраты вырастут?
6. Какие прибыли можно ожидать в релевантном диапазоне продаж?

Анализ безубыточности или операционный анализ предполагает и расчёт силы операционного рычага, которая показывает, на сколько процентов изменится прибыль при изменении выручки на 1%.

Чем ближе объём продаж к точке безубыточности, тем сильнее операционный рычаг, следовательно выше степень предпринимательского риска.

Бизнес с большой долей постоянных расходов работает с высокими операционными рычагами (как правило, это высокоавтоматизированные производства), а бизнес с большой долей переменных затрат имеет низкие операционные рычаги.

В годы подъёма лучше первое, в годы кризиса – второе. Тогда в неблагоприятные годы предпринимаются усилия по «переводу» постоянных затрат в переменные: например, отказ от окладов и установление комиссионных вознаграждений (в процентах от выручки).

## 6.2 Принятие решений по ассортименту

Анализ ассортиментной политики может включать в себя:

- анализ выполнения плана по ассортименту;
- анализ рентабельности ассортимента;
- анализ (выделение) наиболее значимых ассортиментных позиций;
- анализ соотношения жизненных циклов товаров

и предполагает использование различных подходов: маржинального, статистического, на основе видов деятельности.

В условиях административной экономики планирование ассортимента производилось сверху и анализ ассортимента рассматривался с двух позиций. Во-первых, анализ выполнения плана по утверждённой номенклатуре изделий, и, во-вторых, анализ влияния ассортиментных сдвигов на объём производства и реализации продукции.

Такой подход актуален и сейчас, но в гораздо меньшей степени. Так как ассортимент диктуется рынком, для предприятий наиболее актуальной стала проблема оптимизации ассортимента с точки зрения максимизации прибыли.

Рыночная экономика доказала, что наибольший интерес вызывают методы оптимизации ассортиментной политики, основанные на маргинальном подходе.

Рассмотрим один из таких методов – метод МАРКОН, разработанный итальянской фирмой МАРКОН для поддержки маркетинговых решений внутренними данными о состоянии предприятия и описанный автором в [6].

Исходным положением для применения на практике метода МАРКОН является необходимость совместного анализа внутренней и внешней информации для принятия управленческих решений, касающихся ассортиментной политики фирмы. При этом валовая маржа рассматривается как показатель успеха маркетинга конкретного товара, а процент валовой маржи – как показатель гибкости спроса на товар.

Маркетинговые решения принимаются по каждому отдельному артикулу на основании следующих параметров: *цена товара ( $p$ )*; *себестоимость единицы продукции ( $z$ )*; *объём продаж ( $q$ )*.

Фирма-изготовитель старается достичь основной цели: добиться определённого объёма прибыли.

В методе МАРКОН используются три целевых параметра эффективности ассортиментной политики:

1) общий маржинальный доход или валовая маржа

$$MCA = pq - z'q,$$

где  $p$  – цена единицы продукции;

$z$  – переменные затраты на единицу продукции;

$q$  – количество проданных единиц продукции.

2) валовая маржа на единицу продукции

$$MCU = MCA / q \text{ или } p - z'$$

3) процент (доля) валовой маржи

$$MCI = MCA / pq \text{ или } MCI = MCU/p.$$

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  $8 \Rightarrow 8*8 = 64$ ).

		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			

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 самокупаются.

Чёрные дыры поглощают большой объём ресурсов, но не приносят соответствующую отдачу в виде валовой маржи. Они либо снимаются с производства, либо вкладываются средства (если руководство чувствует, что у них ещё есть потенциал) и совершенствуется их производство и/или продвижение на рынок. Если своевременно не наладить контроль затрат на красного гиганта или не активизировать продвижение на рынок, красный гигант рискует превратиться в чёрную дыру.

Спутники не приносят высоких прибылей, но и не производятся в большом объёме. Они бывают необходимыми фирме: престиж, реклама, традиции, социальная значимость и т.д. Это могут быть продукты из отходов основного производства.

Белые карлики имеют резерв рентабельности, но ещё (или уже) не приносят значительный объём выручки и валовой маржи.

Если рентабельность снизится, то белые карлики превращаются в чёрную дыру, если рентабельность повышается, то в синие карлики или красные гиганты.

Синие карлики – обладают значительной рентабельностью, но на этот товар ограниченный спрос (например, элитный товар).

выигрышные	эксплуатируемые
поддерживаемые	проигрышные

### 6.3 Принятие решений по ценообразованию

Установление цены продажи на продукции представляет собой одно из ответственных заданий менеджеров, которое демонстрирует их искусство и профессионализм.

Практика выработала несколько подходов:

1. Назначается цена, которая привлекает покупателя.
2. Используется информация о ценах конкурентов и устанавливается определённая граница цены.
3. Используется информация о себестоимости, определяется порог рентабельности, величина переменных затрат и маржинального дохода.

Разработка научно обоснованной политики цен на реализуемую продукцию, работы, услуги является одной из важнейших задач управленческого учёта.

Каждая организация ставит своей целью и планирует получение прибыли, которая зависит от двух показателей: цены на продукцию и затрат на её производство.

С другой стороны, цена на продукцию на рынке – это следствие взаимодействия спроса и предложения. Она может автоматически

увеличиваться или уменьшаться. Издержки же производства ведут себя иначе и зависят от потребляемых ресурсов, уровня технологии, специализации производства и т.д. Следовательно, имеется множество рычагов воздействия на уровень затрат.

Считается, что если у фирмы есть своя ценовая политика, то непозволительно ставить вопросы:

- а) какую цену нужно установить, чтобы окупить затраты и получить хорошую прибыль,
- б) какую цену готов заплатить покупатель за данный товар,
- в) какие цены позволяют добиться желаемых объемов продаж и доли рынка.

Если у организации имеется своя ценовая политика, то эти вопросы звучат по-иному:

1. Какие затраты можно позволить себе, чтобы получить желаемую прибыль при существующих ценах?
2. Какую ценность представляет наш товар для покупателя и как его убедить в том, что наша цена соответствует этой ценности?
3. Какой объем продаж или доля рынка для нас может быть более прибыльными?

В организациях часто могут возникать противоречия:



Выход высшего руководства:

Обязать управлять затратами, снижать их до минимума, определять зависимость объема продаж и затрат и ставить задачи маркетологам

Обязать умело выбирать продукты и сегменты рынка

Существует два альтернативных подхода к ценообразованию:

Затратный (пассивное ценообразование)

продукт → технология → затраты → цена → ценность → покупатель

Ценностный (активное ценообразование)

покупатель → ценность → цена → затраты → технология → продукт

В рыночной экономике наиболее разумный подход – активное ценообразование, когда через управление ценами достигается нужная величина продаж и соответствующая величина средних затрат. В результате организация выходит на желаемый уровень прибыли. Вопросы, на которые необходимо получить ответы при активном ценообразовании:

1. На сколько необходимо увеличить количество продаваемых товаров, чтобы при более низкой цене получить большую массу прибыли?
2. Каким количеством продаваемых товаров мы можем пожертвовать, чтобы при более высокой цене получить большую массу прибыли?

Ценовая политика организации рождается и совершенствуется в итоге постоянного сотрудничества бухгалтеров, финансистов, маркетологов, менеджеров и сотрудников информационных служб, изучающих ситуацию на рынке (конкуренты).

При решении задач по ценообразованию одной из важнейших задач является установление цены безубыточности. Задача решается по уравнению точки безубыточности.

#### **6.4 Принятие решений по производству новой продукции**

Этапы принятия решений по инновациям (производству новой продукции):

1. Получение информации о технологических изменениях на рынке, нововведениях (из отдела маркетинга, от торговых посредников и т.п.).
2. Отбор информации, касающейся идей нового продукта, определение возможностей практической реализации идей, соответствии новой продукции специализации предприятия.
3. Анализ экономической эффективности новой продукции и разработка программы маркетинга.
4. Организация производства нового продукта.
5. Исследование рынка относительно цены на продукт, выбор каналов реализации и т.д.
6. Принятие решений о запуске нового продукта в производство (массовое, серийное).

Важнейший критерий при принятии решения – это оценка влияния нового продукта на объём реализации как в целом по предприятию, так и других продуктов.

Дополнительно учитывается время окупаемости дополнительных затрат (разработка, производство, реклама).

Наиболее важным моментом при принятии решения по производству нового продукта является установление цены. Здесь может быть использован график безубыточности.

## ЛИТЕРАТУРА

- 1 Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / М. А. Вахрушина. – Москва : ЗАО «Финстатинформ», 1999. – 359 с.
- 2 Зимакова, Л. А. Сборник задач по бухгалтерскому управленческому учету : учеб. пособие / Л. А. Зимакова. – Москва : КНОРУС, 2005. – 192 с.
- 3 Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Экономистъ, 2006. – 618 с.
- 4 Ивашкевич, В. Б. Сборник заданий и примеров по управленческому учету : учеб. пособие / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 80 с.
- 5 Карпова, Т. Б. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. Б. Карпова. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
- 6 Керимов, В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – Москва : Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 268 с.
- 7 Кукукина, И. Г. Управленческий учет : учеб. пособие / И. Г. Кукукина. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 400 с.
- 8 Ладутько, Е. Н. Управленческий учет в системе контроля себестоимости и прибыли / Е. Н. Ладутько. – Минск : Бел. навука, 2003. – 112 с.
- 9 Николаева, О. Е. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – Москва : Елиторил УРСС, 2004. – 320 с.
- 10 Пашигорева, Г. И. Системы управленческого учета и анализа : учеб. пособие / Г. И. Пашигорева, О. С. Савченко. – СПб : «Питер», 2002. – 176 с.
- 11 Шеремет, А. Д. Управленческий учет : учеб. пособие / А. Д. Шеремет ; под ред. А. Д. Шеремета. – Москва : ИД ФБК – ПРЕСС, 2000. – 512 с.

Учебное издание

**Касаева** Тамара Васильевна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Конспект лекций

Редактор *Ж. А. Коваленко*

Технический редактор *О.Г. Чеботарева*

Корректор *Е.М. Богачева*

Компьютерная верстка *Н. С. Васильева*

---

Подписано к печати 10.02.10. Формат 60\*84 1/16. Бумага офсетная №1.  
Гарнитура «Таймс». Усл.печ. л. 5,06. Уч.-изд. л. 5,4.  
Тираж 165 экз. Заказ № 42.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования «Витебский государственный технологический университет».  
Лицензия № 02330/0494384 от 16 марта 2009 г.