

Документ подписан простой электронной подписью  
Информация о владельце:  
ФИО: Нализко Наталья Александровна  
Должность: Директор  
Дата подписания: 27.05.2024 11:19:55  
Уникальный программный ключ:  
25467908655d9e0abdc452e51caba97c16aa10c1

МИНОБРНАУКИ РОССИИ

Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего образования  
«**Челябинский государственный университет**»  
(ФГБОУ ВО «ЧелГУ»)

Костанайский филиал

Кафедра экономики

О.В. Мишулина

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Практикум

Костанай, 2022

**УДК 657**  
**ББК 65.052**  
**М71**

Утверждено и рекомендовано к изданию Ученым советом Костанайского филиала ФГБОУ ВО «ЧелГУ» от 28.04.2022 г, протокол № 11

**Рецензенты:**

Васильчук Елена Васильевна – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и управления Института экономики и права им. П. Чужинова НАО «Костанайский региональный университет имени А. Байтурсынова»

Виноградова Наталья Павловна – кандидат экономических наук, профессор кафедры экономики Костанайского филиала ФГБОУ ВО «ЧелГУ»

**Автор:**

Мишулина Ольга Владимировна, доктор экономических наук, профессор

**Мишулина О.В.**

**М71** Бухгалтерский управленческий учет: практикум/ О.В. Мишулина.– Костанай: КФ ФГБОУ ВО «ЧелГУ», 2022.– 154 с.

ISBN 978-601-7463-98-4

В учебном практикуме представлены методические положения, а также практические подходы к организации и ведению бухгалтерского управленческого учета в современной коммерческой организации. Особое внимание уделяется вопросам классификации затрат в управленческом учете, управленческому учету производственной деятельности, методам учета затрат и калькулированию себестоимости, а также бюджетированию и принятию предпринимательских решений в системе управленческого учета. Структура учебного практикума и изложение материала максимально нацелены на выработку практических навыков по ведению управленческого учета с применением современных методик, умению аргументировать и обосновывать управленческие решения.

Предназначено для студентов специальности 38.03.01 – «Экономика», направленность (профиль) «Бухгалтерский учет и аудит», практических работников, занимающихся вопросами финансово-хозяйственной деятельности.

УДК 657  
ББК 65.052

ISBN 978-601-7463-98-4

© О.В. Мишулина, 2022  
© КФ ФГБОУ «ЧелГУ», 2022

## Содержание

Введение .....	4
Тема 1 Сущность и организация управленческого учета .....	6
1.1 Цели, задачи и функции управленческого учета .....	6
1.2 Пользователи учетно-бухгалтерской информации.....	12
1.3 Сравнительный анализ управленческого и финансового учета .....	15
1.4 Различие между управленческим и производственным видами учета .....	21
1.5 Управленческий процесс и роль бухгалтера в управленческом процессе .....	23
1.6 Контрольные вопросы .....	27
Тема 2 Затраты и их классификация в управленческом учете .....	28
2.1 Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли .....	29
2.2 Классификация затрат для принятия решений и планирования .....	38
2.3 Классификация затрат для контроля и регулирования .....	43
2.4 Контрольные вопросы .....	46
Тема 3 Управленческий учет производственной деятельности .....	47
3.1 Учет затрат на труд, учет различных составляющих трудовых издержек на производство продукции .....	47
3.2 Процедура учета материалов .....	51
3.3 Определение стоимости отпускаемых материалов в производство .....	54
3.4 Учет производственных накладных расходов .....	56
3.5 Контрольные вопросы .....	67
Тема 4 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости.....	69
4.1 Классификация систем калькулирования себестоимости.....	69
4.2 Традиционные и новейшие системы калькулирования .....	75
4.3 Учет издержек комплексного производства и побочного продукта.....	94
4.4 Контрольные вопросы .....	101
Тема 5 Бюджетирование в системе управленческого учета .....	103
5.1 Бюджетирование в системе планирования организации .....	103
5.2 Практика построения бюджетов.....	112
5.3 Бюджетный контроль и анализ отклонений.....	120
5.4 Контрольные вопросы .....	127
Тема 6 Управленческий учет и принятие решений в предпринимательской деятельности .....	128
6.1 Релевантность информации для принятия решений .....	128
6.2 Информационная подготовка краткосрочных управленческих решений... ..	131
6.3 Стратегический менеджмент и учет.....	140
6.4 Контрольные вопросы .....	151
Список использованных источников .....	153

## Введение

В условиях современной рыночной экономики на предприятии постоянно усиливаются управленческие функции бухгалтерского учета. На основе информации бухгалтерского управленческого учета принимаются оперативные, тактические и стратегические решения, как в операционной деятельности, так и в области финансов. Эффективное функционирование организаций во многом определяется качеством управленческой деятельности, которая, напрямую зависит от учетной информации, лежащей в основе разработки управленческих решений. Отсюда вытекает необходимость организации и ведения управленческого учета, совершенствования форм и методов обработки и использования данных бухгалтерского учета для управленческих целей.

Бухгалтер-аналитик должен хорошо владеть современными методами и приемами обработки и подготовки учетно-аналитической информации, что даст ему возможность находить правильные управленческие решения в связи с изменением рыночной ситуации. Все это вызывает объективную необходимость изучения студентами бухгалтерского управленческого учета для идентификации экономически значимой информации, ее измерения и передачи менеджерам предприятия, что позволяет им вырабатывать обоснованные суждения и принимать взвешенные решения.

Цель дисциплины состоит в формировании у студентов навыков современного экономического мышления, позволяющего активно способствовать принятию обоснованных, грамотных управленческих решений на разных уровнях управления бизнесом.

Задачи дисциплины:

- ознакомление с предпосылками возникновения управленческого учета, его организационными аспектами и перспективами развития;
- осмысление и сравнение в соответствии с международными стандартами таких важных категорий управленческого учета как издержки, затраты и расходы предприятия и классификация их для различных целей управления;
- понимание сущностных характеристик производственных затрат, особенностей производственных процессов и их влияние на учет затрат, специфики учета прямых и косвенных затрат в производственной себестоимости;
- осмысление и понимание различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости;
- приобретение практических навыков и умений формирования операционных и финансовых бюджетов предприятия, проведения анализа отклонений по ним;
- приобретение практических навыков и умений разработки, оценки и принятия управленческих решений в предпринимательской деятельности на основе информации, подготовленной в системе управленческого учета.

Предлагаемый учебный практикум подготовлен на основании рабочей учебной программы курса «Бухгалтерский управленческий учет» для

обучающихся по специальности бакалавриата 38.03.01 – «Экономика», направленность (профиль) «Бухгалтерский учет и аудит». Основное внимание в нем уделено содержанию управленческого учета и его роли в системе управления предприятием. В предлагаемом учебном практикуме, состоящем из 6 разделов, рассматриваются сущность и организация управленческого учета, затраты и их классификация в управленческом учете, управленческий учет производственной деятельности, методы учета затрат и калькулирование себестоимости, бюджетирование в системе управленческого учета, управленческий учет и принятие решений в предпринимательской деятельности. В каждом разделе приведены контрольные вопросы, задачи и тесты, работа над которыми позволит более глубоко усвоить не только теоретические, но и практические основы управленческого учета и успешно пройти процедуры контроля знаний.

Все задания максимально приближены к практике работы организаций в конкурентной рыночной среде. Большинство упражнений предназначено для индивидуального решения, часть из них может выполняться коллективно, в том числе «методом мозгового штурма». Важнейшие управленческие решения принимаются, как правило, коллективно, поэтому цифровые данные необходимо правильно интерпретировать, уметь обосновать свой вариант оптимального решения проблемы, учитывающий и разумные мнения оппонентов.

## Тема 1 Сущность и организация управленческого учета

В результате освоения материала данной темы студент должен:

- **знать** сущность, структуру, функции и назначение управленческого учета; сравнительную характеристику финансового, управленческого и производственного учета;
- **уметь** определять потенциальных пользователей информации;
- **владеть** способностью к сравнительному анализу данных различных видов учета; понятийным аппаратом в области управленческого учета.

### 1.1 Цели, задачи и функции управленческого учета

В современных рыночных условиях для управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия требуется дополнительная информация соответствующего качества, которую традиционный бухгалтерский учет в силу своей методологии дать не может. Это вызвало необходимость расширить границы бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия путем введения управленческого учета. Информация, необходимая для управления предприятием, содержится в системе управленческого учета, который считают одним из новых и перспективных направлений бухгалтерской практики и который является логическим следствием эволюционного развития традиционного бухгалтерского учета. Можно выделить следующие *предпосылки создания управленческого учета* в Республике Казахстан и России (рисунок 1):

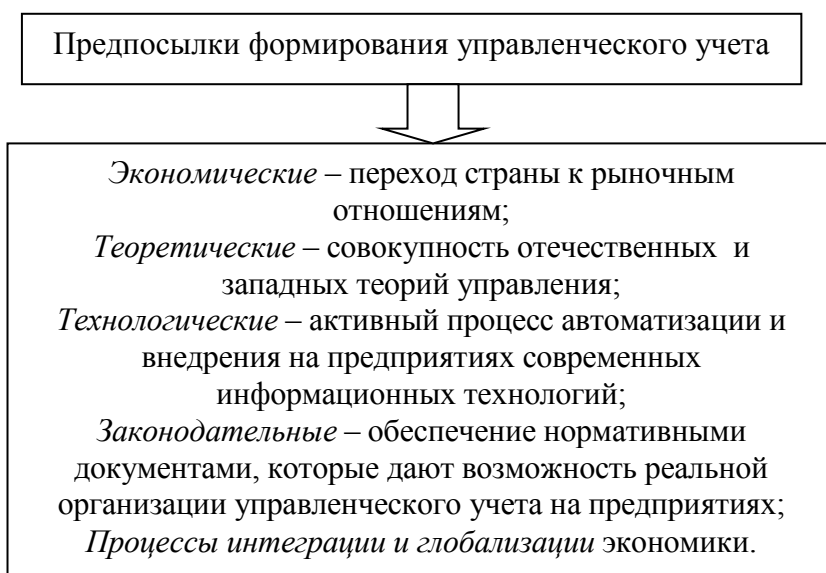


Рисунок 1 – Предпосылки создания управленческого учета

В отечественной бухгалтерской теории и практике понятие «управленческий учет» появилось сравнительно недавно, хотя на Западе оно используется уже более полувека. Руководители организаций при постановке управленческого учета как информационной системы испытывают сложности,

связанные с пониманием самой сущности управленческого учета.

В настоящее время существуют два основных подхода специалистов к вопросу об определении понятия «управленческий учет» (рисунок 2).

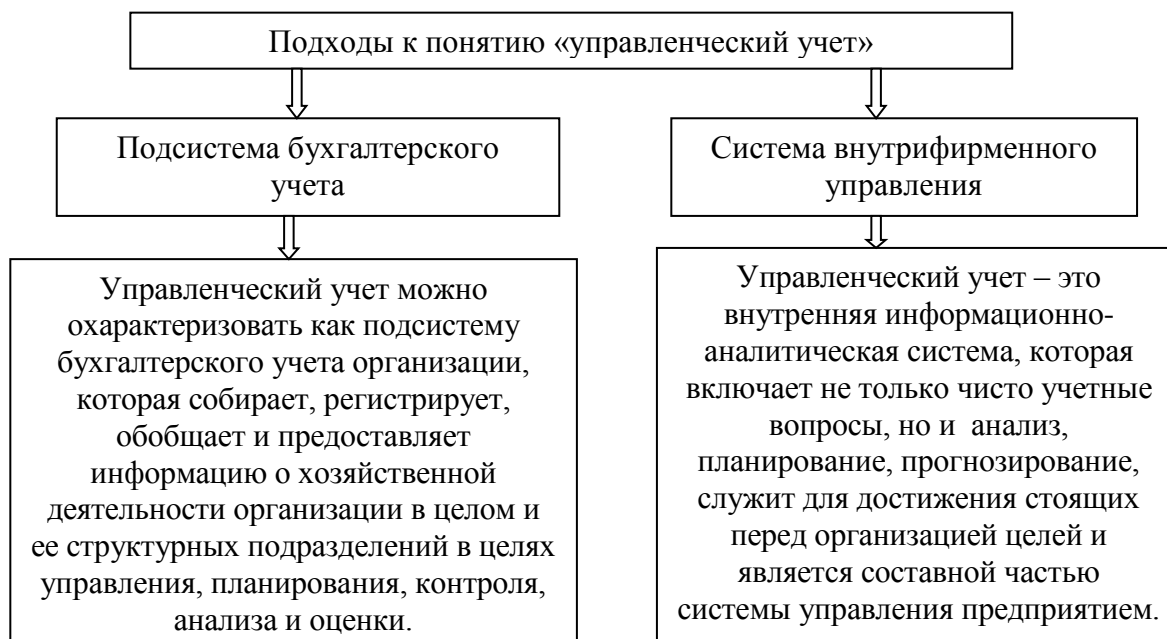


Рисунок 2 – Основные подходы к определению управленческого учета

Первый совпадает с подходом, принятым в западной учетной практике, откуда Казахстан и Россия во многом заимствовала методологию управленческого учета. Бухгалтерский учет в данном случае рассматривается как взаимосвязь подсистем финансового и управленческого учета.

Согласно второму подходу бухгалтерский учет – это, прежде всего, финансовый учет, а управленческий учет представляет собой систему внутрифирменного управления. Управленческий учет связывает процесс управления с учетным процессом. В процессе управленческого учета формируется информация для обеспечения требований управления в соответствии со сложившимися условиями внутренней и внешней среды, выполнения функций прогнозирования, планирования, нормирования, организации, мотивации, координации, учета, контроля, анализа, регулирования.

Таким образом, исходя из рассуждений ученых, можно сформулировать сущность управленческого учета: обеспечение всех уровней управления данными, необходимыми для принятия управленческих решений по планированию, контролю; выработка информации, служащей средством коммуникации внутри предприятия. Информация, подготавливаемая в системе управленческого учета, базируется на финансовой информации. Вместе с тем она более детализирована и не обязательно выражена в денежной оценке.

Основная цель и задачи управленческого учета представлены на рисунке 3.

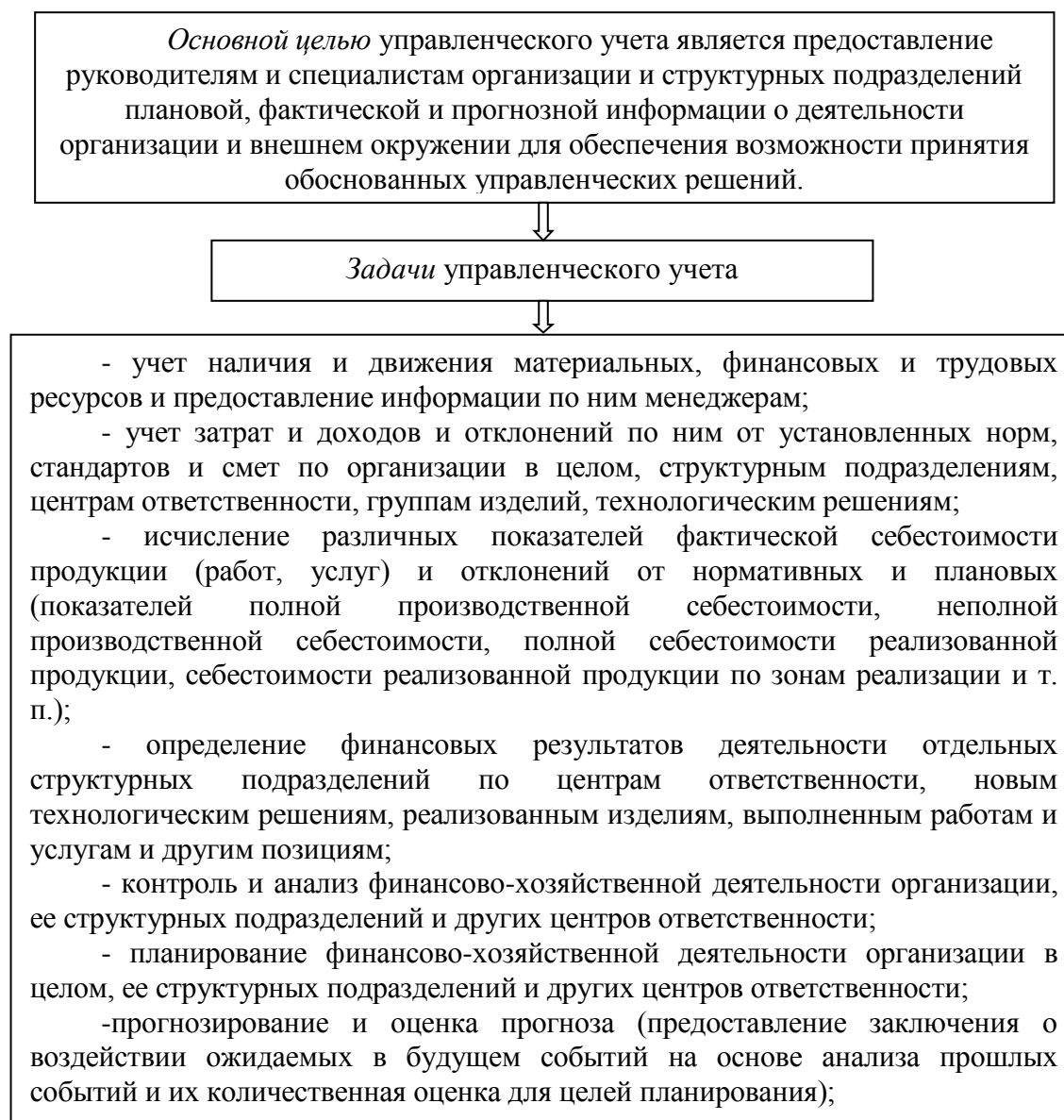


Рисунок 3 – Основная цель и задачи управленческого учета

*Роль управленческого учета* в обеспечении эффективной деятельности предприятия описана в таблице 1.

На основе изложенного выше можно выделить следующие *основные функции управленческого учета*:

- 1) оперативное управление предприятием;
- 2) оперативный контроль и оценка результатов работы предприятия;
- 3) планирование и координация будущего развития предприятия на основе исторического анализа и оценки результатов деятельности предприятия.



Таблица 1 – Роль и значение управленческого учета на предприятии

Виды	Содержание
Информационная	Позволяет предоставлять достоверную прогнозную, плановую и фактическую информацию для принятия управленческих решений.
Контрольная	Состоит в проверке фактического выполнения разработанных прогнозов, бюджетов и принятых планов по количественным и качественным параметрам в натуральных, стоимостных и временных единицах измерения.
Коммуникационная	Проявляется в создании в рамках управленческого учета возможности обмена информацией на всех уровнях управления с учетом горизонтальных и вертикальных связей в целях выработки рациональных и эффективных управленческих решений.
Социально-экономическая	Связана с удовлетворением общественных интересов при осуществлении коммерческой деятельности.

Применение управленческого учета как инструмента управления имеет свои *ограничения* (рисунок 4).

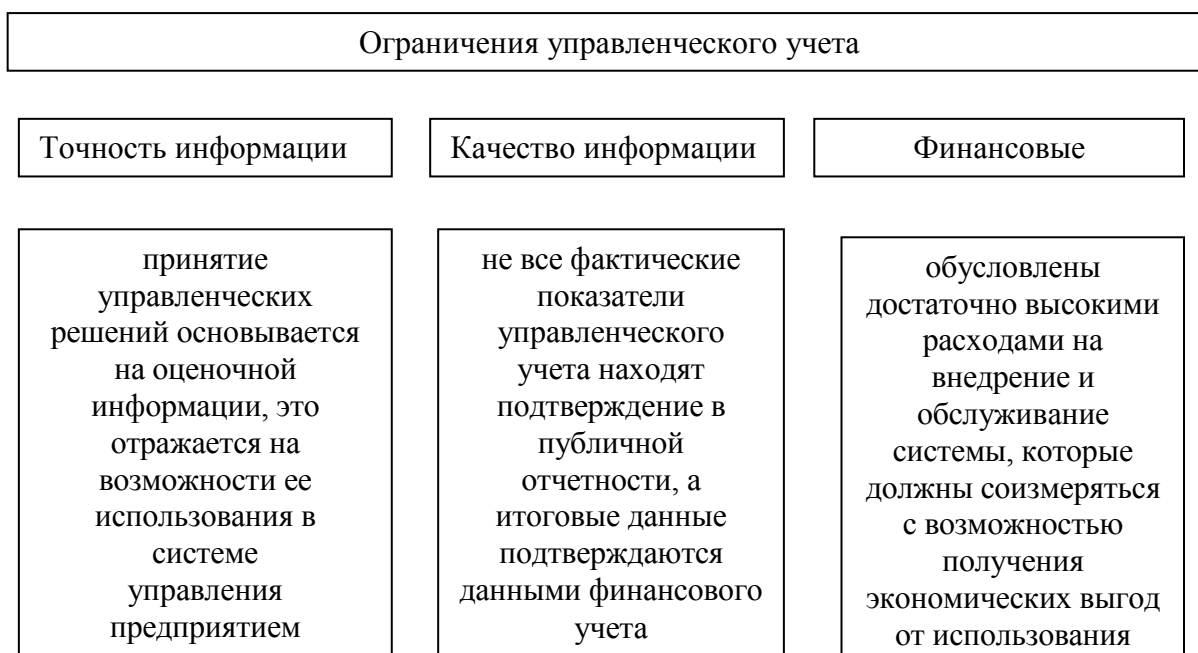


Рисунок 4 – Ограничения управленческого учета

Структуру управленческого учета составляют его объект и предмет. Очевидно, что *предметом управленческого учета* является хозяйственная деятельность предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений (центров ответственности), а основными его *объектами* являются затраты, себестоимость и результаты деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений – производств, цехов, участков, отделов и т.д.

*Основные характеристики управленческого учета:* гибкость; четкая направленность на конечный результат (постоянное соизмерение затрат, выпуска и результатов по всем сферам и сегментам деятельности, структурным

подразделениям, центрам ответственности); оперирование различными категориями себестоимости: полной, стандартной, переменной, маржинальной; обособленность, автономность в целях соблюдения коммерческой тайны.

*Суть управленческого учета:* производство информации для управления. Структура управленческого учета и в теории, и на практике вытекает из потребностей аппарата управления в трех типах учетной информации и представляет собой:

- 1) производственный учет (традиционный учет затрат на производство и калькулирование себестоимости);
- 2) планирование и контроль затрат и результатов;
- 3) учетно-аналитическое обеспечение управленческих решений.

### Тесты

1. Управленческий учет представляет собой подсистему:
  - A) Статистического учета
  - B) Финансового учета
  - C) Бухгалтерского учета
  - D) Производственного учета
  - E) Налогового учета
  
2. Основой бухгалтерского управленческого учета является:
  - A) Финансовый бухгалтерский учет
  - B) Налоговый учет
  - C) Производственный учет
  - D) Статистический учет
  - E) Все выше перечисленное
  
3. Цель ведения управленческого учета:
  - A) Составление налоговых деклараций
  - B) Составление бухгалтерской отчетности для внешних пользователей
  - C) Обеспечение сбора и обработки информации для планирования, управления и контроля
  - D) Формирование себестоимости произведенной продукции
  - E) Формирование себестоимости реализованной продукции
  
4. Предметом управленческого учета является:
  - A) Деятельность по центрам ответственности
  - B) Хозяйственная деятельность предприятия в целом
  - C) Хозяйственная деятельность предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений (центров ответственности)
  - D) Учет затрат по носителям
  - E) Учет доходов по носителям.

5. Управленческий учет – это:

- А) Процесс управления предприятием
- В) Учетный процесс
- С) Анализ информации о затратах деятельности
- Д) Анализ информации о результатах деятельности
- Е) Связующее звено между учетным процессом и управлением предприятия

6. Объектами бухгалтерского управленческого учета являются:

- А) Издержки, результаты в целом по предприятию и по структурным подразделениям, внутреннее ценообразование, бюджетирование и внутренняя отчетность
- В) Имущество и обязательства организации
- С) Хозяйственные операции
- Д) Хозяйственные процессы
- Е) Все выше перечисленное.

7. Основное назначение управленческого учета:

- А) Состоит в учете производственных затрат и исчислении фактической себестоимости продукции;
- В) Состоит в определении финансовых результатов по центрам ответственности
- С) Вытекает из его сущности и состоит в обеспечении необходимой информацией администрации предприятия для управления производством и принятии решений на перспективу
- Д) Состоит в составлении и представлении внутренней бухгалтерской отчетности
- Е) Состоит в составлении и представлении внешней бухгалтерской отчетности.

### **Практические задания и ситуации**

Ситуация 1. Гостиничный комплекс «Белая юрта» расположен за городом крупного областного центра. Руководство гостиничного комплекса в последние месяцы испытывает определенные трудности с информационным обеспечением принятия управленческих решений, касающихся текущей деятельности комплекса.

Директор на совещании руководителей отделов и служб гостиничного комплекса заявил: «Всем сотрудникам и руководителям необходимо ежедневно сообщать начальнику отдела управленческого учета абсолютно всю информацию о деятельности комплекса. В свою очередь, начальник этого отдела должен предоставлять менеджерам на всех уровнях все сведения, необходимые для выполнения ими своих обязанностей».

Обсудите, возможно ли выполнение данных установок буквально. Если да, то, к каким последствиям для организации это может привести на самом деле? Если нет, то почему?

Составьте служебную записку директору от лица начальника отдела управленческого учета, в которой поясните возможности и ограничения системы управленческого учета для решения задач, поставленных на совещании руководителей отделов и служб гостиничного комплекса.

Задание 1. Существует многообразие подходов к пониманию управленческого учета. Какие подходы к пониманию управленческого учета в России и Казахстане вы знаете? Охарактеризуйте их. Чем объясняется многообразие подходов к пониманию управленческого учета?

Задание 2. Что главное в управленческом учете – управление или учет? Поясните свою точку зрения. Охарактеризуйте управленческий учет и функции управления.

## 1.2 Пользователи учетно-бухгалтерской информации

Бухгалтерский учет передает экономическую информацию заинтересованным лицам. Поскольку бухгалтерская информация необходима для принятия решений, то задача бухгалтерского учета – предоставление информации в объеме, достаточном для удовлетворения требований различных пользователей, причем при минимальных затратах. Очевидно, что выгода от пользования информационной системой для принятия решений должна превышать расходы на нее.

Основными подсистемами бухгалтерского учета являются финансовый учет, управленческий учет и налоговый учет (рисунок 5).



Рисунок 5– Подсистемы бухгалтерского учета

Параллельное ведение учета на предприятии в разных подсистемах обусловлено расхождением интересов пользователей данных бухгалтерского учета. Каждая из подсистем стремится удовлетворить информационные потребности своих пользователей: финансовый учет – акционеров, инвесторов, кредитных учреждений, партнеров по бизнесу; налоговый учет – налоговые органы; управленческий учет – руководителей разного уровня управления. Но все подсистемы функционируют на одном предприятии и должны не только обеспечивать формирование достоверной информации, но и способствовать повышению эффективности деятельности хозяйствующего субъекта.

Анализ деятельности различных пользователей бухгалтерской

информации показывает, что их правомерно разделить на две категории (рисунок 6):

– *внутренние пользователи*, т.е. пользователи в составе предприятия, где осуществляется учет;

– *внешние пользователи*, т.е. пользователи, не входящие в состав предприятия.



Рисунок 6 – Пользователи бухгалтерской информации

Финансовый учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Финансовый учет в условиях разделения учетных систем выполняет функции системного бухгалтерского учета, построенного в соответствии с принципами и нормами национальных и международных стандартов. Результатом учетных процессов является финансовая отчетность, которая может быть использована для оценки финансового положения предприятия как внутренними, так и внешними пользователями. Финансовый учет регулируется государством.

В настоящее время управленческий учет представляет собой сложившуюся подсистему бухгалтерского учета, имеющую приоритетные цели, задачи, структуру и механизм функционирования. В нем создается информация для управления хозяйствующим субъектом, дополнительная к финансовой отчетности. В управленческом учете формируется картина не только фактического состояния дел предприятия, но и модель его деятельности в будущем. Для него характерна многовариантность учетной политики формирования информации для разных целей.

Управленческий учет имеет целью обеспечение информацией лиц, входящих в состав предприятия, где проводится учет; в системе финансового учета подготавливается информация для внешних пользователей, т.е. лиц, не входящих в состав данного предприятия.

Бухгалтерский учет ведется не только для внешних пользователей, его результаты необходимы для принятия решений руководителями предприятия. Причем не только подсистемы управленческого и финансового учета, но и налогового учета по-своему связаны с менеджментом. Налоговый учет и менеджмент связаны между собой областью налогового планирования. Оно представляет собой выбор между различными вариантами действий, использование всех допускаемых законом средств, путей и методов, направленных на достижение минимального уровня налоговых обязательств.

На уровне тактического управления налоговый учет представляет финансовым менеджерам информацию, связанную с правильным и полным использованием налоговых льгот. Налоговое планирование также обеспечивает информацией решение вопросов о более рациональном с налоговой точки зрения размещении полученных средств, выбор путей и методов их расходования. Хозяйствующим субъектам предоставлена возможность выбора вариантов из альтернативных по широкому спектру методов ведения налогового учета.

## Тесты

1. Потребителями информации управленческого учета являются:
- А) Менеджеры предприятия
  - В) Акционеры предприятия
  - С) Налоговые органы
  - Д) Банк на стадии принятия решения о выдаче предприятию кредита.
  - Е) Поставщики

2. Лица, пользующиеся данными .....учета, как правило, известны поименно. Соответственно известны их специфические запросы, на которые и должна ориентироваться система ..... учета:

- А) Управленческий учет
- В) Налоговый учет
- С) Финансовый учет;
- Д) Статистический учет
- Е) Производственный учет

3. К внешним пользователям бухгалтерской информации относятся:

- А) Руководители функциональных подразделений предприятия
- В) Собственники предприятия
- С) Административно-управленческий аппарат предприятия
- Д) Руководители производственных подразделений предприятия
- Е) Менеджер кредитного отдела банка

4. К внутренним пользователям бухгалтерской информации относятся:
- А) Поставщики предприятия
  - В) Конкуренты предприятия
  - С) Административно-управленческий аппарат предприятия
  - Д) Налоговый инспектор
  - Е) Менеджер кредитного отдела банка

### Практические задания и ситуации

Ситуация 1. Почему финансовые кредиторы (банки, финансовые компании и прочие заимодавцы) обычно считаются внешними пользователями учетной информации организаций, хотя при рассмотрении кредитных заявок сотрудники финансовых учреждений требуют (и, как правило, получают) доступ к весьма широкому кругу сведений об организации?

Ситуация 2. Ни руководство, ни сотрудники компании Альфа не пользуются в своей каждодневной работе бухгалтерской (налоговой, финансовой) отчетностью, которая подготавливается в соответствии с законодательством страны. Почему?

Можно ли признать ее достоверной? полезной? своевременной?

Можно ли сказать то же самое о данных текущего бухгалтерского учета?

Следует ли использовать в управленческом учете данные бухгалтерского (налогового, финансового) учета? Если да, то, какие именно и для каких целей? Если нет, то почему?

Задание 1. Задачи менеджмента для управленческого учета. Используйте в качестве объекта наблюдения предприятие, на котором вы проходили практику или к информации которого имеете доступ. Требуется:

1. Сформулируйте задачи менеджмента по уровням управления.
2. Выделите стратегические и тактические задачи.
3. Проранжируйте задачи, стоящие перед управленческим учетом по степени их актуальности.

Должность	Актуальные задачи	Инструменты управленческого учета, для информационной подготовки
Генеральный директор		
Заместитель генерального директора		
Менеджер по продажам		
.....		

### 1.3 Сравнительный анализ управленческого и финансового учета

Управленческий учет наряду с финансовым и налоговым учетом является одной из ветвей деятельности, называемой бухгалтерским учетом. Учетные ветви стали выделяться в конце XIX века в связи с потребностями

представления финансовой информации для разных целей. Для того чтобы любой пользователь, даже не имеющий никакого отношения к данной организации, мог создать некоторое впечатление о ее финансовом состоянии на отчетную дату, в организациях ведется финансовый учет; для контроля правильности исчисления и уплаты налогов – учет налоговый. Если же учет ведется для того, чтобы обеспечить менеджеров организации информацией для принятия ими управленческих решений на будущее, более или менее отдаленное, то это управленческий учет.

Несмотря на некоторые общие черты эти три ветви учета имеют *ряд существенных различий*. Главное отличие – это, конечно, их цели, однако, можно сформулировать несколько десятков других признаков несходства управленческого учета и финансового, налогового. Остановимся на основных из них.

1. *Цели учета*. Для финансового и налогового учета целью деятельности является составление итоговых отчетных документов для внешних пользователей – финансовых рынков и различных стейкхолдеров (финансовый учет) и государства в лице налоговых органов (налоговый учет). Процесс этот периодичен, и как только отчетность составлена – цель достигнута. Целью управленческого учета является обеспечение процесса принятия решений информацией; цель эта непрерывна.

2. *Пользователи данных*, представляемых в рамках учетных процедур. Это одно из принципиальных различий, прямо вытекающее из целей трех ветвей учета. Вопрос этот важен, причем не только для учета, но и для управления. Здесь отметим лишь, что пользователями информации, циркулирующей в системе управленческого учета, являются лица, принимающие решения по управлению данной организацией.

3. *Временные рамки информации*. Финансовый и налоговый учет имеют дело лишь со свершившимися фактами, а управленческий учет – с тем, как должно быть (в будущем). Финансовый и налоговый учет, таким образом, имеют ретроспективную направленность, а управленческий учет – перспективную.

Финансовый и налоговый учет, будучи по своей природе ретроспективными, всегда имеют дело с фактами хозяйственной жизни, которые уже свершились. В отличие от этих учетных ветвей управленческий учет предполагает работу, как с показателями прошлых периодов, так и с прогнозными данными, касающимися перспектив экономического субъекта и рынков, на которых он работает. В управленческом учете оперирование данными прошедших периодов – не главное, это лишь средство, а отнюдь не цель; и в этом смысле учетно-управленческий взгляд на вещи сродни взгляду финансового менеджера – он устремлен в будущее. Прошлое представляет интерес только для того, чтобы извлечь из него уроки и использовать в качестве ориентира при разработке стратегии и тактики достижения целей организации на будущее.

4. *Способы отражения информации*. Финансовый и налоговый учет оперирует информацией только в денежном выражении, в системе двойной



записи. В рамках управленческого учета придерживаться двойной записи нет необходимости, при этом информация циркулирует не только в денежном выражении, но и в натуральных единицах измерения.

5. *Базисная структура.* Финансовый учет и отчетность строятся вокруг следующего уравнения: Активы = Собственный капитал + Заемный капитал.

Управленческий учет такого четкого базиса не имеет.

6. Свобода выбора. Финансовый и налоговый учет ведутся в соответствии с четкими стандартами, профессиональными или законодательными. Управленческий учет ведется методами, удобными для самой организации. Это могут быть методы и методики, известные по научно-методическим публикациям и получившие широкое распространение в бизнес среде, либо, наоборот, выработанные внутри организации ее сотрудниками и специалистами, – организация выбирает сама.

7. *Обязательность.* Ведение финансового учета и представление отчетности обязательно в соответствии с законодательством. Ведение же управленческого учета является внутренним делом самого предприятия и может проводиться по указанию руководства, когда предполагается, что выгоды от него превышают затраты на сбор информации, и в той форме, которая нужна для конкретных управленческих проблем.

8. *Ответственность за правильность ведения учета.* Во многих странах введение в заблуждение пользователей финансовой и налоговой отчетности путем «неправильного» ее представления влечет за собой судебные разбирательства и ответственность в виде штрафов и даже лишения свободы для лиц, допустивших обман умышленно. В соответствии с российским законодательством за представление финансовой и налоговой отчетности организации, их руководители и главные бухгалтеры несут все виды ответственности, в том числе административную и уголовную. В рамках управленческого учета и отчетности ответственность только дисциплинарная, внутри организации. Для сотрудника ошибки в работе грозят максимум увольнением.

9. *Частота составляемой отчетности.* Финансовая и налоговая отчетность готовятся регулярно, раз в квартал или месяц, а итоговая – раз в год. Частота определяется законодательством или профессиональными стандартами, всегда внешними по отношению к организации. Управленческая же отчетность готовится по требованию, строгой периодичности нет. Конечно, отдельные учетно-управленческие документы (например, бюджеты) требуют регулярности представления, но сам факт подготовки таких документов, регламент и периодичность – внутреннее дело самой организации.

10. *Точность.* Финансовая и налоговая отчетность основываются на уже свершившихся фактах хозяйственной жизни, поэтому данные, представленные в них, максимально точны. Управленческие же данные часто касаются будущих событий и поэтому носят оценочный характер. Кроме того, для принятия управленческих решений в большинстве случаев особой точности и не надо: нужен достаточный уровень точности, а не абсолютный. Информация для управленческих решений иногда требуется немедленно, и сбор точной информации в такой ситуации бывает невозможен.

11. *Объекты учета.* В финансовом и налоговом учете собираются данные по организации в целом, составляется единая отчетность для всей организации. В управленческом учете могут рассматриваться отдельные подразделения, рабочие места, процессы, проекты или любая управленческая задача в отдельности.

12. *Связь с другими дисциплинами.* Финансовый и налоговый учет имеют собственные методы, управленческий же учет тесно связан с микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, статистикой.

Перечисленные различия важны для понимания природы учетной деятельности и управления финансами организаций, однако они отнюдь не свидетельствуют о том, что финансовый, налоговый и управленческий учет существуют отдельно друг от друга. У всех ветвей учетной деятельности общая основа – первичные учетные данные: первичные документы и оценки показателей, формируемые для целей и финансового, и налогового, и управленческого учета. Кроме того, как мы уже отмечали ранее, принципы, лежащие в основе финансового, налогового и управленческого учета, во многом одни и те же.

### Тесты

1. Какова частота подачи информации в системе управленческого учета?

- А) Годовая, поквартальная
- В) По запросам руководителей разных уровней
- С) Месячная
- Д) Недельная
- Е) Подекадная.

2. Требование обязательности ведения учета в наибольшей степени распространяется:

- А) На финансовый учет
- В) Управленческий учет
- С) Оперативный производственный учет
- Д) Стратегический управленческий учет
- Е) Все ответы верны

3. Степень открытости информации, формируемой в системе управленческого учета для пользователей:

- А) Открытая;
- В) Публичная;
- С) Не представляет коммерческой тайны
- Д) Является коммерческой тайной предприятия
- Е) Нет правильного ответа

4. При искажении данных в системе управленческого учета наступает ответственность:

- A) Штрафные санкции со стороны налоговых органов
- B) Уголовная
- C) Административная
- D) Дисциплинарная
- E) Нет ответственности.

5. Публикация внутренней управленческой отчетности в средствах массовой информации осуществляется:

- A) Ежегодно
- B) Ежеквартально
- C) В случае банкротства предприятия
- D) При смене руководителя предприятия
- E) Не осуществляется ни при каких условиях.

6. Требования, предъявляемые к информации управленческого учета:

- A) Адресность, оперативность, достаточность, аналитичность, релевантность
- B) Сравнимость, надежность
- C) Достоверность;
- D) Точность.
- E) Обязательность.

7. Сроки представления управленческих отчетов:

- A) Годового – до 90 дней после окончания отчетного года
- B) Квартального – до 30 дней после окончания квартала
- C) Устанавливаются администрацией предприятия
- D) Месячного – до 20 числа месяца, следующего за отчетным
- E) Месячного – до 10 числа месяца, следующего за отчетным.

8. Формой выражения информации в управленческом учете являются:

- A) Денежные единицы
- B) Финансовые отчеты в стоимостном выражении
- C) Информация как в стоимостном, так и в натуральном выражении
- D) Остатки по счетам в Главной книге
- E) Все выше перечисленное.

9. Информация, формируемая управленческим учетом, – это:

- A) Информация о свершившихся хозяйственных операциях за отчетный период
- B) Ежедневные операции по бухгалтерским счетам
- C) Обобщение информации за промежуточные отчетные периоды
- D) Информация о свершившихся фактах, обращенная в будущее
- E) Все ответы верны.

## Практические задания и ситуации

Ситуация 1. Вы наверняка знакомы с термином стандарты финансовой отчетности. Имеет ли смысл подобный термин в отношении управленческого учета? Каковы будут содержание и особенности формирования стандартов управленческого учета и (или) отчетности?

Ситуация 2. В различных литературных источниках приведены списки принципов, лежащих в основе бухгалтерского учета. Среди них есть такие, которые соответствуют финансовому учету и не соответствуют управленческому, и наоборот.

В чем особенность применения принципа сопоставимости в управленческом учете по сравнению с финансовым учетом? В чем заключается принцип экономичности в управленческом учете?

Ситуация 3. Почему считается, что ведение управленческого учета не требует высокой точности? Так ли это на самом деле?

Ситуация 4. Свобода выбора методов и методик ведения учетной работы является одним из ключевых различий между финансовым и налоговым, с одной стороны, и управленческим учетом, с другой. Каковы рамки этой свободы для обеих ветвей учета?

Ситуация 5. У финансового и управленческого учета множество различий. Есть ли между ними что-то общее?

Задание 1. Требуется провести сравнительную характеристику систем управленческого и финансового учета

Таблица 1 – Сравнение финансового и управленческого учета

Критерии	Финансовый учет и финансовая отчетность	Управленческий учет
Цель учета		
Пользователи информации		
Юридическая обязательность ведения учета и представления отчетности		
Правовая база		
Временной характер входных данных (какие по времени формирования данные положены в основу учета)		
Масштабы учета		
Частота подачи информации		
Единицы измерения		
Степень точности		
Описываемый объект		
Методологическая основа структуризации информации		
Временной аспект (привязка по времени)		

Задание 2. Николаю Гагену, способному специалисту отдела маркетинга, сообщили о повышении в должности. На предприятии функционирует система бюджетирования и учета по центрам ответственности. Поэтому менеджеры, занимающие посты директоров по направлениям деятельности, должны хорошо ориентироваться в финансовых вопросах, в том числе понимать принципы и процедуры финансового и управленческого учета. Николай разобрался в процедурах финансового учета, а разобраться в проблемах и преимуществах управленческого учета не успел, поэтому попросил заместителя главного бухгалтера по методологии Алену Баркову сформулировать три – четыре принципиальных различия между финансовым и управленческим учетом, используя конкретные примеры.

Требуется подготовить письменный ответ Николаю Гагену от имени заместителя главного бухгалтера по методологии Алены Барковой, в котором раскройте отличия финансового и управленческого учета и проиллюстрируйте примерами.

Задание 3. Каковы основные управленческие задачи, решаемые посредством практик учета? Есть ли среди них такие, которые относятся исключительно к управленческому учету?

Задание 4. Обязательно ли ведение управленческого учета в российских организациях? Есть ли смысл во введении законодательного регулирования управленческого учета?

Задание 5. Какова цель управленческого учета? Чем она отличается от цели финансового и налогового учета?

Задание 6. Следует ли придерживаться определенной частоты и регулярности при ведении управленческого учета и почему?

#### **1.4 Различие между управленческим и производственным видами учета**

Информация о затратах на производство является важнейшей составной частью конечной продукции как финансового, так и управленческого учета. Поставщиком исходной информации о затратах на производство и для финансового, и для управленческого учета является первичный учет затрат на производство, т.е. составная часть производственного учета. В управленческом учете используется как исходная информация производственного учета, так и информация, преобразованная в различных аналитических разрезах для обоснования управленческих решений.

Таким образом, *производственный учет* – это система сбора, измерения, оценки, группировки и анализа финансовой и нефинансовой информации, касающейся затрат на приобретение и использование ресурсов в компании, получаемых в результате доходов и финансовых результатов; в основном – это

та область, которая соединяет информационные поля финансового и управленческого учета при единообразии учетной политики (рисунок 7).



Рисунок 7 – Место производственного учета в системе бухгалтерского учета

Поскольку финансовый и управленческий учет, исходя из решаемых ими задач, предъявляют к содержанию и срокам предоставления данных о затратах на производство различные требования, то правомерно сделать вывод, что отражение затрат на производство с учетом своих специфических потребностей должен осуществлять каждый из названных видов учета самостоятельно. Однако в условиях автоматизированной технологии сбора, регистрации и обработки информации на предприятии возможна их интеграция не только в части первичного учета, но и при систематизации информации на бухгалтерских счетах.

Методический аппарат включает операции по первичному учету, оценке потребленных ресурсов, группировке информации на счетах на основе двойной записи и составление калькуляций себестоимости и прибыли. Учет затрат по местам возникновения и статьям себестоимости является традиционным для бухгалтерского дела и ведется на промышленных, строительных, транспортных и других предприятиях. Существенное влияние на данные группирования признаков затрат оказывают специфика деятельности, технологические и организационные особенности. Поэтому их выделение является внутренним делом предприятия.

В системе производственного учета определяются производственные затраты для оценки стоимости материально-производственных запасов, что отвечает требованиям внешней отчетности, в то время как задачей управленческого учета является подготовка соответствующей финансовой информации для должностных лиц внутри предприятия, которая необходима для принятия правильных решений.

## Тесты

1. Производственный учет – это:

- А) Система сбора данных для составления финансовой отчетности
- В) Система сбора, измерения, группировки и анализа финансовой и нефинансовой информации, касающейся затрат на приобретение и использование ресурсов в компании

С) Система сбора, измерения, группировки и анализа финансовой и нефинансовой информации, касающейся затрат на приобретение и использование основных средств

Д) Система сбора, измерения, группировки и анализа информации, касающейся затрат на приобретение и использование оборотных активов

Е) Система сбора, измерения, группировки и анализа информации, касающейся затрат на приобретение и использование нематериальных активов.

2. Частью сферы управленческого учета является ..... учет, под которым понимают учет издержек производства и анализ данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами:

А) Налоговый учет

В) Статистический учет

С) Финансовый учет

Д) Управленческий учет

Е) Производственный учет

3. Основная цель этого учета – обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей:

А) Налоговый учет

В) Управленческий учет

С) Финансовый учет;

Д) Статистический учет

Е) Производственный учет

### **Практические задания и ситуации**

Задание 1. Поясните, какое место занимает производственный учет в системе бухгалтерского учета, и каково различие между производственным и управленческим учетом?

### **1.5 Управленческий процесс и роль бухгалтера в управленческом процессе**

Процесс управления представляет собой реализацию нескольких взаимосвязанных функций – планирования, организации, мотивации и контроля. Для успешного осуществления указанных функций необходима адекватная информационная поддержка, поэтому организации создают управленческие информационные системы, составной частью которых является система управленческого учета.

*Планирование* – одна из важнейших функций управления, предшествующая выполнению всех других функций. Именно на стадии планирования формулируются цели и задачи организации, пути и методы их достижения, а также определяются необходимые для этого средства. Компания должна оценить

свои сильные и слабые стороны, состояние институциональной среды. Бухгалтерский учет и планирование тесно связаны между собой – учетные данные принимаются в качестве базы для планирования, издаются отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. Классификации затрат, приведенные в данных инструкциях, применяются как в планировании, так и в учете. Более того, в соответствии с международной практикой сметное планирование или бюджетирование является одним из направлений управленческого учета.

*Организация* как функция управления представляет собой вид деятельности людей, направленный на создание собственно управленческой структуры предприятия. Если во время планирования устанавливаются цели предприятия, то функция организации должна создать условия для их достижения. Организационная структура должна быть построена так, чтобы обеспечить как вертикальные, так и горизонтальные каналы взаимного понимания между высшими руководителями и работниками низшего звена.

В организационной структуре управления предприятием важное место занимает *бухгалтерская служба*, которая непосредственно занимается *организацией учетного процесса* (в том числе управленческого учета как его органической составляющей). При учреждении бухгалтерской службы руководитель должен создать условия для надлежащей организации учетного процесса. Это предполагает, прежде всего, выявление особенностей предприятия, его организационной структуры, взаимосвязи отдельных подразделений, их территориального местоположения и т.п. Учет – это весьма сложный процесс, состоящий из четырех основных видов (стадий) работ: первичный учет, текущий учет, итоговый учет и использование учетной информации в анализе финансово-хозяйственной деятельности организации. Каждая стадия подразделяется на фазы, а фазы – на отдельные учетные операции, которые представляют собой определенные действия с данными или информацией с целью получения учетных показателей, как итоговых, так и промежуточных.

*Мотивация* как функция управления – это процесс, с помощью которого руководство компании побуждает работников действовать в соответствии с планом и в рамках принятой стратегии организации, поскольку успех компании в значительной степени зависит от того, насколько эффективно действуют ее работники. Мотивация также позволяет участнику бизнеса отождествлять себя с целями организации и принимать решения, соответствующие поставленным целям. Успех управления определяется, помимо прочих факторов, способностью руководителя влиять на поведение подчиненных для лучшего достижения целей и подчинения их собственных желаний целям компании. Мотивация осуществляется через материальное и моральное стимулирование работников, создание благоприятных условий для проявления их способностей и профессионального роста. Для надлежащей организации и исполнения учетного процесса важна правильная мотивация работников бухгалтерии, а также других сотрудников, взаимодействующих с бухгалтерией в области предоставления данных и в других направлениях. Управленческий учет обеспечивает основу для мотивационной системы организации благодаря бюджетам и различным отчетам



о деятельности компании.

*Контроль* как функция управления предполагает количественную и качественную оценку и учет результатов работы организации. Контроль связывает все функции управления, он позволяет выдерживать нужное направление деятельности организации и своевременно корректировать неверные решения. Чем обширнее система сбора информации, тем более полно будет отображена та сфера, над которой центр намеревается установить и поддерживать контроль, и тем точнее будет ее понимание. Можно выделить два основных направления контроля: контроль для оценки полученного результата и контроль для принятия мер по корректировке существенных отклонений от плана либо корректировки самого плана.

Управляющие на всех уровнях должны обладать ясным представлением о своих целях, а также владеть способами оценки результатов деятельности в соответствии с этими целями. При помощи различных финансовых и нефинансовых показателей именно управленческий учет обеспечивает оценку результатов деятельности организации, а также обратную связь, предоставляя фактические учетные данные для выявления отклонений от планов, смет, норм и нормативов, лимитов, заказов, сделок и при необходимости их корректировки. Для этого в управленческом учете имеются как традиционные инструменты (например, бюджетирование, метод «стандарт-кост»), так и новейшие методики, такие как сбалансированная система показателей деятельности организации, разработанная специально для обеспечения согласованности задач.

Роль бухгалтера в управленческом процессе можно наглядно представить на рисунке 8.



Рисунок 8 – Роль бухгалтера в управленческом процессе

В современном информационном веке часто говорится о том, что самой большой угрозой для эффективного функционирования организации является элементарное отсутствие информации, необходимой для принятия решений. Однако еще более серьезной проблемой может оказаться ситуация, когда для принятия решений используется недостоверная информация. В учетной практике достоверность означает соответствие законодательным нормам. Однако как бы эффективно ни был организован учетный процесс, он не может вырабатывать абсолютно достоверную информацию. На степень достоверности информации существенно влияет и человеческий фактор.

В связи с этим представляется необходимым упомянуть о роли доверия к информации, производимой в рамках учетного процесса. Бухгалтерская информация тесно связана с человеческим поведением, которое допускает манипулирование учетными данными. Это происходит, если есть причины для сомнений относительно направления их использования или если работники предприятия опасаются, что данные будут использованы против них. И все же доверие к бухгалтерам, равно как и к бухгалтерской информации, необходимо. И это не в последнюю очередь зависит от того авторитета, который сможет завоевать конкретный счетный работник у других сотрудников организации. Иными словами, у кого-то можно получать информацию без опасения, что она окажется неточной, неполной или сфальсифицированной, а у кого-то – нет. Если один человек оказывает доверие другому, это частично определяет величину риска, которую он готов взять на себя, и, следовательно, также приемлемую для него степень уязвимости. В случае благоприятного исхода человек признается надежным, доверие к нему растет, что облегчает дальнейшую работу и способствует установлению благоприятного морального климата в организации.

### Тесты

1. Управленческий учет на предприятии ведет:
  - A) Бухгалтер
  - B) Директор
  - C) Менеджеры
  - D) Бухгалтер-аналитик
  - E) Все выше перечисленные.
  
2. Бухгалтер-аналитик наделен функцией:
  - A) Фиксировать факты хозяйственной деятельности
  - B) Участвовать в разработке краткосрочных, перспективных планов производственной программы и подводить итоги работы
  - C) Управлять хозяйственной деятельностью предприятия
  - D) Контролировать законность совершаемых операций
  - E) Нет правильного ответа
  
3. В функциональные обязанности бухгалтера-аналитика предприятия прежде всего входят:
  - A) Анализ финансовой отчетности

- В) Управленческое консультирование по вопросам планирования, контроля и регулирования деятельности центров ответственности
- С) Налоговое консультирование
- Д) Составление статистической отчетности
- Е) Составление финансовой и налоговой отчетности

4. К приемам регистрации информации в системе управленческого учета относится:

- А) Хронометраж рабочего дня
- В) Любая система регистрации, дающая результат учета
- С) Документирование
- Д) Метод двойной записи
- Е) Фотография рабочего дня.

### **Практические задания и ситуации**

Ситуация 1. Взгляд бухгалтера на учет. Говорят, что от бухгалтера, занимающегося управленческим учетом, требуется иной, чем у обычного бухгалтера, взгляд на хозяйственные операции. Что здесь имеется в виду и почему? В чем заключается роль бухгалтера в области управленческого учета?

Задание 1. Что такое управленческий процесс? Какова роль бухгалтера в этом процессе?

### **1.6 Контрольные вопросы:**

1. Какова цель управленческого учета? Чем она отличается от цели финансового и налогового учета?
2. Каковы задачи управленческого учета?
3. Каковы функции управленческого учета?
4. Каково место и роль управленческого учета в системе бухгалтерского учета?
5. Перечислите причины возникновения управленческого учета.
6. В чем проявляется взаимовлияние финансового и управленческого учета?
7. Охарактеризуйте предмет, назовите объекты управленческого учета.
8. Назовите источники информации для управленческого учета.
9. Чем различаются системы финансового и управленческого учета?
10. Какова роль информации в управленческом учете?
11. Что относится к существенным характеристикам управленческого учета?
12. Назовите пользователей как финансового, так и управленческого учета.
13. Перечислите группы пользователей информации финансовой отчетности, не имеющих доступа к данным управленческой отчетности. Для каких целей они используют информацию финансовой отчетности?
14. Какие подсистемы можно выделить в системе бухгалтерского учета?
15. Охарактеризуйте управленческий учет и функции управления.
16. В чем заключается роль бухгалтера в области управленческого учета?

## Тема 2 Затраты и их классификация в управленческом учете

В результате освоения материала данной темы студент должен:

- **знать** концепцию управленческого учета «разные затраты – для разных целей»; классификацию затрат и используемую в ней терминологию;
- **уметь** классифицировать затраты для различных целей управления;
- **владеть** пониманием релевантности затрат и методами распределения затрат на постоянные и переменные.

*Затраты* – это стоимостная оценка использованных ресурсов. Затраты в управленческом учете – это определенная совокупность ресурсов, использованных на достижение какой-либо цели (производство продукции, маркетинговые исследования и т.д.). Затраты приводят к уменьшению одних активов и к равновеликому увеличению других активов, т.е. не уменьшают капитал субъекта и не оказывают непосредственного влияния на прибыль. Затраты приводят к образованию активов или расходов.

Содержание термина «*расходы*» определено в МФСО – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Значит, расходы оказывают непосредственное влияние на прибыль и уменьшают капитал хозяйствующего субъекта.

*Издержки* – обобщающий показатель, который отражает совокупность затрат, связанных с определенным процессом. Так, издержки обращения – это затраты, связанные с процессом обращения товаров, издержки производства – совокупность затрат живого и овеществленного труда на изготовление продукта.

Затраты в управленческом учете играют особую роль. «*Разные затраты – для разных целей*» – исходная концепция, положенная в теорию и практику управленческого учета. Данных финансового бухгалтерского учета о величине затрат в целом по предприятию или традиционным объектам калькулирования (продукция, полуфабрикат, заказ и т.д.) недостаточно для принятия решений по оперативному, тактическому и стратегическому управлению.

Анализ подходов к классификациям затрат в изданиях по управленческому учету показал *преобладание целевого подхода*, родоначальником которого является К. Друри. Исходя из того, что учетные системы должны обслуживать комплекс управленческих целей, существуют различные способы измерения и группировки затрат.

Группы затрат целесообразно объединять по *трем направлениям учета*:

- 1) для калькулирования себестоимости в целях составления отчетов и бюджетов;
- 2) для принятия ситуационных оперативных, тактических и стратегических решений;
- 3) для целей контроля и управления подразделениями организации.

## 2.1 Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли

В рамках трех основных категорий направлений учета затрат *информация для оценки себестоимости и запасов* может быть сгруппирована по нескольким основаниям (таблица 2).

Таблица 2 – Группировка затрат для определения себестоимости, оценки запасов и полученной прибыли

Категория направлений учета	Классификационный признак	Вид затрат
Информация для оценки себестоимости и запасов	Экономическое содержание	Затраты по статьям калькуляции и элементам
	Отнесение на себестоимость текущего периода	Входящие и исходящие
	Отношение к единице продукции	Затраты на продукт (производственная себестоимость), затраты на период (периодические затраты)
	Способ включения в себестоимость	Прямые, косвенные

В одном из значений калькуляция представляет собой список статей затрат, необходимых для производства того или иного продукта, осуществления того или иного вида активности предприятия или решения той или иной управленческой проблемы. Именно такой список затрат имеет аналитическую ценность в процессе принятия решений в организации, и, чтобы его составить, требуется классификация затрат по статьям калькуляции.

Для каждого конкретного вида продукции и управленческой задачи этот список индивидуален. Степень детализации списка и наименования статей калькуляции зависят, прежде всего, от направления учета, а иногда и от вида отдельной учетно-управленческой задачи.

При решении вопроса, например, о выборе одного из альтернативных вариантов капиталовложений список статей калькуляции будет существенно отличаться от калькуляции затрат для определения себестоимости какого-либо вида продукции. Группировку статей для целей управленческого учета и анализа каждое предприятие проводит самостоятельно исходя из специфики своей деятельности.

Когда речь идет о калькуляции себестоимости продукции коммерческой организации, чаще всего наиболее *актуальны следующие статьи калькуляции:*

- сырье и материалы (основные и вспомогательные, по видам);
- возвратные отходы (по видам; вычитается из предыдущей статьи);
- полуфабрикаты и комплектующие, приобретенные на стороне (по видам);
- прямая заработная плата производственных рабочих (по категориям

рабочих);

- заработная плата вспомогательных производственных рабочих (по категориям рабочих и по видам доплат);

- отчисления и расходы на социальные нужды с двух предыдущих статей (по категориям рабочих и видам отчислений);

- топливо и энергия на технологические нужды (по видам энергоносителей, типам потребителей и продукции);

- расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (РСЭМО) (по видам расходов и типам машин и оборудования);

- общецеховые расходы на управление (по видам расходов);

- общехозяйственные расходы (по видам расходов);

- коммерческие расходы (по видам расходов);

- потери от брака (по видам продукции и видам брака) и т.д.

Группировка затрат по экономическим элементам предусматривает объединение отдельных затрат по признаку их однородности, безотносительно к тому, на что и где они израсходованы. На всех предприятиях при формировании затрат по обычным видам деятельности используют следующие *элементы*:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- износ основных средств;

- прочие затраты.

Структура затрат по экономическим элементам отражает материало-, трудо- и фондоемкость производства. Группировка по экономическим элементам используется при составлении сметы затрат на производство по предприятию, цехам или другим объектам управления затратами. В ней количественно отражается, сколько и каких затрат будет или фактически произведено. Она, однако, не показывает назначения производственных затрат, их связи с результатами производства и целесообразности. Устранить этот недостаток позволяет перегруппировка производственных затрат по калькуляционным статьям. Группировка затрат по статьям калькулирования себестоимости обеспечивает выделение затрат, связанных с производством отдельных видов продукции.

Для понимания процесса отнесения затрат на себестоимость текущего периода принципиальным является понимание того, что такое *затраты исходящие и входящие* (рисунок 9).

Например, если товары приобретены для перепродажи и еще не проданы, хранятся на складах, их можно инвентаризировать, то такие затраты являются входящими. С момента реализации товары можно считать исходящими затратами. Сравнение их величины с доходом от их реализации дает величину финансового результата. С позиции бухгалтера «настоящими» являются только исходящие затраты, поскольку именно они отражаются в себестоимости.

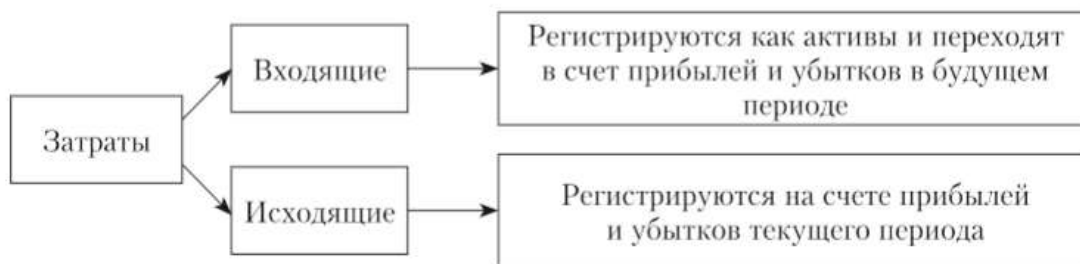


Рисунок 9 – Входящие и исходящие затраты

В учете следует разделять затраты, входящие в производственную себестоимость (*затраты на продукт*), и все остальные (*затраты за период*).

Затраты на продукт (затраты, входящие в производственную себестоимость) – материализованные производственные затраты, которые овеществлены в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции на складе, их можно инвентаризировать и даже «пощупать руками» (рисунок 10).

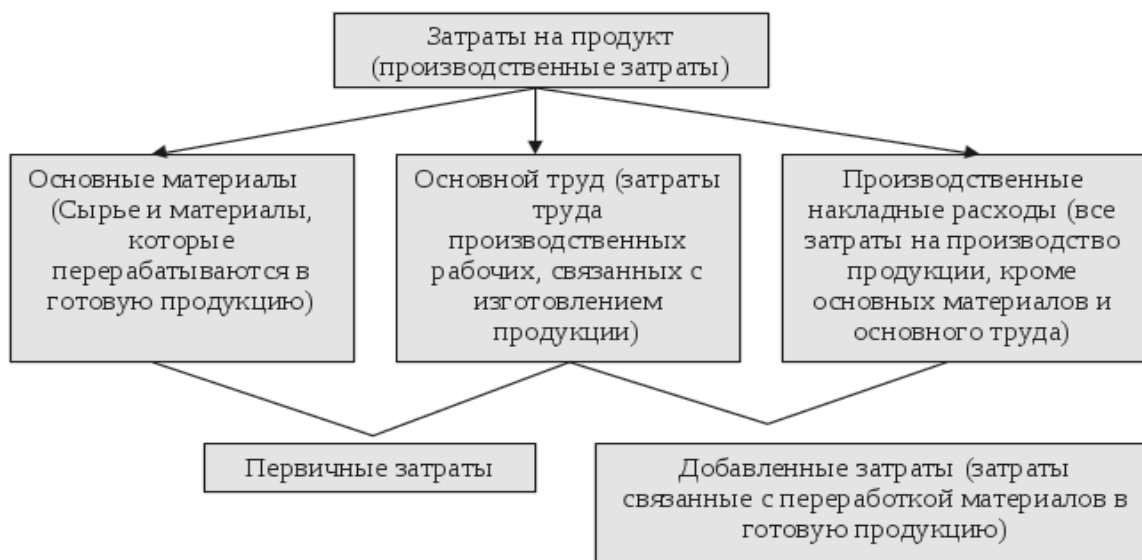


Рисунок 10 – Затраты на продукт

Затраты за период (периодические затраты) связаны с полученными в течение периода услугами и расходами непромышленного характера – коммерческими и административными (таблица 3).

Таблица 3 – Состав коммерческих и административных расходов

Затраты, связанные с реализацией	Административные затраты
Все затраты по обеспечению заказов и доставке готовой продукции и услуг клиентам (например, комиссионные, реклама, амортизация торгового оборудования, транспортных средств, доставка и хранение готовой продукции)	Все затраты на общее управление предприятием в целом (например, зарплата административным работникам, затраты на командировки административного персонала, амортизация административных зданий и офисного оборудования)

Они не включаются в себестоимость произведенной продукции, а относятся сразу на финансовый результат периода, не участвуют они и в оценке запасов.

Различия в формировании и отражении в учете двух обсуждаемых нами категорий затрат иллюстрирует рисунок 11.

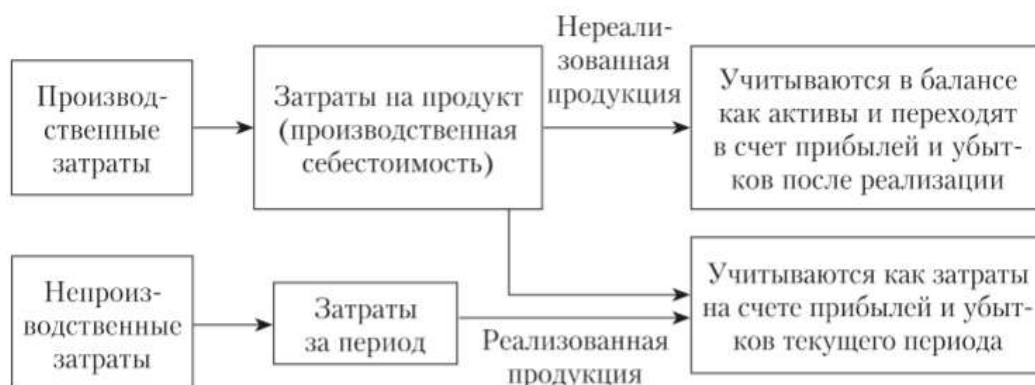


Рисунок 11 – Затраты на продукт и затраты на период

Непроизводственные затраты всегда имеют характер исходящих, поскольку никогда не регистрируются как активы, а сразу же относятся на уменьшение прибыли. Производственные затраты можно считать входящими с начала производственного цикла и до момента реализации продукции, когда они превращаются в исходящие.

Категория затрат на продукт была определена через составляющие ее статьи. Процесс формирования показателей себестоимости и запасов в отчетности представлен на рисунке 12.



Рисунок 12 – Формирование и отражение в отчетности показателей производственной себестоимости и запасов



Производственные затраты (основной труд, основные материалы и производственные накладные расходы) аккумулируются и показываются в виде отчета о произведенной продукции и отчета о себестоимости реализованной продукции. Эти отчеты могут быть составлены отдельно или объединены в *отчет о себестоимости произведенной и реализованной продукции*.

*Себестоимость произведенной продукции* учитывает производственные затраты, отнесенные на готовую продукцию, произведенную за период. Для вычисления себестоимости произведенной продукции производственные затраты, понесенные в течение периода увеличиваются или уменьшаются на чистое изменение незавершенного производства (начальный остаток незавершенного производства минус конечный остаток незавершенного производства).

*Себестоимость реализованной продукции* показывает те расходы, которые сопоставляются с доходом. Для вычисления себестоимости реализованной продукции себестоимость произведенной продукции увеличивается или уменьшается на чистое изменение в запасах готовой продукции (начальный остаток готовой продукции минус конечный остаток готовой продукции).

Классификация затрат по способу их включения в себестоимость на прямые и косвенные широко используется в современном казахстанском и российском бухгалтерском финансовом и налоговом учете.

*Прямыми затратами* считаются такие затраты, которые можно прямо и экономично отнести к какому-либо изделию:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда (прямые трудовые затраты);
- прочие прямые затраты.

*Прямые материальные затраты* – это затраты на сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, которые входят в состав и становятся частью готовой продукции, их стоимость на единицу изделия можно определить прямо и экономично. Примерами прямых материальных затрат можно считать электронные платы и корпуса – при сборке телевизоров, доски и панели – при производстве мебели, покупную стоимость товаров, предназначенных для продажи, – в торговле.

Если затраты материалов на единицу изделия учитывать экономически невыгодно (гвозди, клей, заклепки и т.п.), их относят к вспомогательным материалам, расходы по ним – к косвенным общепроизводственным, которые учитываются за период и специальными методами распределяются между видами продукции.

*Прямые затраты на оплату труда* – расходы на оплату труда рабочих, которые можно прямо и экономично отнести на определенное готовое изделие. Речь идет о заработной плате рабочих на сборке, штучной обработке и тому подобных работах, где отработанное сотрудником время можно прямо соотнести с конкретным изделием. Работа механиков, контролеров и прочего вспомогательного персонала, если ее невозможно соотнести с каждой единицей продукции, относится к косвенным общепроизводственным расходам.

В общей сумме затрат организации могут быть и *прочие прямые затраты*, например когда производство конкретного изделия или заказа требует аренды специального оборудования или особого рода подготовительных или

восстановительных работ (наладка станка для конкретного изделия, специальное охлаждение, утилизация отработанных материалов и т.п.). В этом случае арендная плата или сумма расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования будет отнесена к прочим прямым затратам.

Прямые материальные и прямые трудовые затраты всегда являются переменными, прочие прямые затраты могут быть и постоянными.

Затраты, которые нельзя считать прямыми, относят к категории косвенных. *Косвенные затраты* – это совокупность затрат, которые невозможно отнести на одно конкретное изделие или вид изделий (в зависимости от того, что является объектом калькуляции), и их тем или иным способом распределяют между изделиями согласно выработанной методике, которая должна быть отражена в учетной политике организации. Косвенные затраты распределяются на одно изделие пропорционально некоторой базе, в качестве которой выбирают показатель, наилучшим образом характеризующий потребление этого вида ресурсов (затрат)

Распределение косвенных затрат позволяет сформировать полную себестоимость, но в зависимости от базы распределения результаты будут различаться. Иными словами, косвенные затраты – все остальные, кроме прямых. Косвенные затраты могут содержать переменные составляющие (электроэнергия, расходы по снабжению, косвенная заработная плата) или быть полностью постоянными (аренда, страхование, налоги, амортизация). Принципиальным для бухгалтерского учета является также деление косвенных затрат на производственные и непроизводственные.

Соотношение прямых и косвенных, производственных и непроизводственных расходов при формировании *показателя добавленной стоимости* представлено на рисунке 13.

В управленческом учете расходы принято делить на две группы – к общепроизводственным расходам (ОПР) относятся все непрямые расходы, возникающие в производственных и обслуживающих подразделениях, – это расходы на организацию, обслуживание и управление производством. Все затраты непроизводственных подразделений относятся к непроизводственным, поскольку вызываются иными функциями управления.



Рисунок 13 – Прямые и косвенные затраты

Отнесение затрат к прямым и косвенным определяется принятой в организации учетной политикой и методами калькуляции затрат.

По технико-экономическому назначению затраты делятся на следующие группы:

– *основные затраты*, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и отражаются на счетах производственных затрат: «Основное производство» и «Вспомогательное производство»;

– *накладные расходы* по обслуживанию производственного процесса и управлению им (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

Практика показывает, что наибольшую трудность при интерпретации затрат разных категорий вызывают различия между прямыми и основными, косвенными и накладными затратами. Разграничить две эти классификации можно с точки зрения направления учета, по отношению к которому определяются основные и накладные расходы. Если направление учета – исчисление себестоимости единицы продукции, то эти две классификации совпадают.

Если же направлением учета затрат являются каналы сбыта продукции, то здесь ситуация другая: к основным следует отнести затраты, обеспечивающие поддержание каждого канала (аренда офисов и транспорта, зарплата торговых агентов и управленческого персонала филиалов, оплата рекламных акций и т.п.), к накладным – все затраты, относящиеся к поддержанию организации в целом (в том числе и производственные затраты), но не касающиеся конкретных каналов сбыта.

Иными словами, деление затрат на основные и накладные имеет в первую очередь аналитическое значение и наиболее широко используется в управленческом учете. И если речь идет об исчислении себестоимости, различия между двумя видами классификаций затрат не существует.

Накладные расходы, так же как и косвенные, подлежат распределению пропорционально какой-либо выбранной базе.

## Тесты

1. Затраты – это:

- А) Деньги, которые организации нужно заплатить за товары или услуги
- В) Денежный поток, возникающий в процессе текущей деятельности организации
- С) Потребленные предприятием ресурсы
- Д) Взаимодействие факторов производства
- Е) А и С

2. Расходы – это:

- А) Отток или использование активов, таких как денежные средства, материальные запасы, недвижимость, сооружения и оборудование

В) Стоимость или ценность любого ресурса, выбранного для производства товара при наилучшем из всех возможных вариантов использования

С) Деньги, которые организации нужно заплатить за товары или услуги

Д) Потребленные предприятием ресурсы

Е) Взаимодействие факторов производства

3. Издержки – это:

А) Отток или использование активов, таких как денежные средства, материальные запасы, недвижимость, сооружения и оборудование

В) Стоимость или ценность любого ресурса, выбранного для производства товара при наилучшем из всех возможных вариантов использования

С) Деньги, которые организации нужно заплатить за товары или услуги

Д) Потребленные предприятием ресурсы

Е) Взаимодействие факторов производства

4. На предприятиях при формировании затрат по обычным видам деятельности используют следующие элементы:

А) Сырье и материалы

В) Материальные затраты

С) Расходы на подготовку и освоение производства

Д) Топливо и энергия на технологические нужды

Е) Потери от брака

5. Группировка затрат по статьям калькулирования себестоимости обеспечивает:

А) Продолжительность участия материальных ресурсов в производственном цикле

В) Способ перенесения стоимости материальных ресурсов на создаваемый продукт

С) Объединение отдельных затрат по признаку их однородности, безотносительно к тому, на что они израсходованы

Д) Сохранение или утрату материальными ресурсами натурально-вещественной формы

Е) Выделение затрат, связанных с производством отдельных видов продукции

6. В промышленности к калькуляционным статьям себестоимости относят:

А) Материальные затраты

В) Затраты на оплату труда

С) Основная заработная плата производственных рабочих

Д) Отчисления на социальные нужды

Е) Износ основных средств

7. Классификация затрат для оценки запасов включает:

А) Затраты на продукт и затраты на период

- В) Переменные, постоянные и прочие
- С) Производственные, административные и коммерческие
- Д) Релевантные и нерелевантные
- Е) Альтернативные затраты

8. Компания ХУ поставляет детали для оборудования заводу и имеет следующие остатки на счетах (все данные в млн. усл. ед):

	31/12 Год 3	31/12 Год 4
Основные материалы	7	5
Незавершенное производство	4	3
Готовая продукция	10	13

Производственные затраты, понесенные в течение Года 4 г.:

Использованные основные материалы – 30

Прямые затраты на труд – 13

Производственные накладные затраты – 16

Чему равны производственные затраты, понесенные в Году 4?

- А) 59
- В) 60
- С) 57
- Д) 43
- Е) 46

9. Используя данные предыдущего вопроса, определите себестоимость произведенной продукции:

- А) 59
- В) 60
- С) 57
- Д) 43
- Е) 46

10. Используя данные предыдущего вопроса, определите себестоимость реализованной продукции:

- А) 59
- В) 60
- С) 57
- Д) 43
- Е) 46

### **Практические задания и ситуации**

Задание 1. Что такое направление учета затрат? Приведите примеры направлений учета для разных организаций.

Задание 2. Проиллюстрируйте состав производственной себестоимости на примере следующих организаций:

- мебельного предприятия;
- аудиторской фирмы.

Задание 3. Что такое добавленная стоимость? Какова роль этого показателя в экономике?

Задание 4. Компания «Окно в мир» занимается изготовлением и установкой стеклопакетов (оконных рам из пластика по индивидуальным заказам). В структуре предприятия несколько служб: цех сборки, отдел установки (его сотрудники работают в квартирах и офисах заказчиков) и администрация (вместе с коммерческой службой). Статьи затрат компании можно сгруппировать таким образом:

- амортизация производственного оборудования в цехе сборки;
- страхование производственных помещений;
- оконный профиль;
- стекло разных наименований;
- заработная плата контролеров цеха сборки и отдела установки;
- заработная плата сотрудников администрации;
- расходы на организацию связи (телефон, Интернет, почтовые отправления);
- вознаграждение дизайнерам (роялти) в форме определенного процента от стоимости заказов соответствующих моделей;
- расходы на рекламу;
- заработная плата рабочих цеха сборки и отдела установки;
- амортизация офисного оборудования;
- питание сотрудников администрации и цеха сборки;
- расходы на приобретение специальных приспособлений (инструментов), вспомогательных материалов и канцелярских товаров для всех служб компании;
- аренда производственных и офисных помещений.

Требуется: провести классификацию затрат (основные – накладные, производственные – непроизводственные).

1. Классифицировать с целью расчета себестоимости единицы продукции.
2. Классифицировать с целью анализа затрат на функционирование каждой службы.

## **2.2 Классификация затрат для принятия решений и планирования**

Для принятия грамотных управленческих решений и планирования предпринимательской деятельности может быть использована следующая группировка затрат (таблица 4).

Таблица 4 – Группировка затрат для принятия решений и планировании

Категория направлений учета	Классификационный признак	Вид затрат
Информация для принятия управленческих решений и планирования	Отношение к направлению учета затрат	Основные, накладные
	Динамика затрат	Постоянные (условно-постоянные) и переменные
	По отношению к данному управленческому решению	Релевантные и нерелевантные, Устранимые и неустраимые. Безвозвратные, Вмененные (упущенная выгода) Приростные и предельные, Планируемые и непланируемые

Для принятия грамотных управленческих решений следует описать поведение затрат в виде функции затрат от объемов производства. А для этого необходимо разделить затраты на постоянные и переменные относительно объемов производства.

*Переменными* называют затраты, изменяющиеся пропорционально объему производства продукции (услуг, товарооборота). Переменными затратами являются прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты, а также расходы на складирование, транспортировку, упаковку готовой продукции.

Затраты называются *постоянными*, если не изменяются при изменении деловой активности предприятия. Это расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений заводууправления, услуги связи, командировочные и другие управленческие расходы. В хозяйственной деятельности предприятия заранее принимаются решения о том, какими должны быть постоянные затраты на основе планируемых смет по группам этих расходов. Размер производства, принимаемый за базу при исчислении постоянных издержек, называют *масштабной базой*.

Под поведением затрат понимают, как меняются затраты при изменении уровня деятельности (таблица 5).

Таблица 5 – Поведение затрат при изменении уровня деловой активности

Затраты	Поведение затрат	
	общие	на единицу
Переменные затраты	Общая сумма переменных затрат увеличивается и уменьшается прямо пропорционально изменениям объема производства	Переменные затраты на единицу продукции остаются неизменными
Постоянные затраты	Общая сумма постоянных затрат остается одинаковой независимо от объема производства	Постоянные затраты на единицу продукции уменьшаются по мере увеличения объема производства и увеличиваются, когда объем производства снижается

На практике только постоянные или только переменные затраты встречаются достаточно редко. Большая часть затрат имеют одновременно и постоянные, и переменные составляющие, поэтому говорят о *условно-постоянных* или *условно-переменных затратах*. Ступенчато изменяющиеся затраты зависят от объема производства, но не изменяются прямо пропорционально ему: они растут ступенчато, то есть, постоянны до определенного уровня объема, после чего становятся переменными.

Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой (1):

$$Y = A + bX, \quad (1)$$

где  $Y$  — совокупные затраты, руб.;

$A$  — их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

$b$  — переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

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

В итоге общая сумма затрат основной деятельности предприятия подразделяется на две совокупности: постоянные и переменные затраты в зависимости от их поведения по отношению к объему производства или продаж в прошлые отчетные периоды.

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

- метод минимальной и максимальной точки (метод «мини-макси»);
- графический (статистический) метод;
- метод наименьших квадратов.

При анализе подходов к решению определенной управленческой задачи следует в первую очередь определить, какие виды затрат и доходов имеют к ней отношение, а какие – нет. В этой проблематике существует специальная терминология.

*Релевантные доходы и затраты* – доходы и затраты, имеющие отношение только к данной проблеме. Это те доходы и затраты, величина которых будет зависеть от принятого решения. *Нерелевантные доходы и затраты* – те, которые от принятого решения не зависят.

Область релевантности – это диапазон, в пределах которого сохраняется определенная модель поведения затрат. Таким образом, релевантными можно назвать затраты, которые различаются в зависимости от выбираемого варианта решения.

*Устранимые затраты* – те, которых можно избежать, выбрав альтернативный курс действий, *неустранимые* – те, которых избежать невозможно ни при каком варианте.

*Безвозвратные затраты* – те, которые уже сделаны и вернуть их нельзя никаким управленческим решением. Все безвозвратные затраты являются нерелевантными, а наоборот – нет.



*Вмененные (альтернативные) затраты* характеризуют возможность, которая будет потеряна или которой жертвуют, когда выбор альтернативного курса действий требует отказа от другого. Альтернативные затраты имеют место только в случаях, когда ресурсы ограничены. Вмененные затраты – чисто аналитический показатель, они исчисляются условно и в финансовом и налоговом учете никак не отражаются, в отличие от всех ранее рассмотренных категорий, которые так или иначе, в прошлом или в будущем отражаются в учетных регистрах.

*Приростные затраты и доходы* – дополнительные затраты и доходы, возникающие в результате принятия решения. Например, если выпуск дополнительной единицы продукции не требует изменения постоянных затрат, то приростными будут только удельные переменные затраты. Приростные затраты на единицу продукции называются также *маржинальными (предельными)*.

Категории релевантных и приростных доходов и затрат, а также безвозвратных затрат широко используются в управлении финансами, в частности в инвестиционном анализе.

*Планируемые затраты* – те, которые рассчитываются на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами, сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. К этому виду относятся все производственные затраты организации.

*Непланируемые затраты* – те, которые не включаются в план и отражаются только в фактической себестоимости продукции (потери от брака, простоев и т.п.).

### Тесты

1. По отношению к динамике объема производства затраты подразделяются на:

- А) Прямые и косвенные
- В) Постоянные и переменные
- С) Основные и накладные
- Д) Входящие и истекшие
- Е) Продукт и на период

2. Прокатное агентство предлагает услуги по аренде оборудования:

Показатели	Часы проката	
	5 000	15 000
Общие затраты:		
Переменные	20 000 у.е.	?
Постоянные	180 000 у.е.	
Всего	200 000 у.е.	

- А) 4 у.е.
- В) 12 у.е.
- С) 60000 у.е.
- Д) 20000 у.е.
- Е) 180 000 у.е.

3. Для каких затрат верно определение: «затраты характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор одного из разных курсов действия требует отказа от другого»?

- A) Затраты на продукт
- B) Переменные затраты
- C) Альтернативные (условные, вмененные) затраты
- D) Затраты прошлых периодов
- E) Инкрементальные (приростные) затраты.

4. Компания рассматривает возможность перехода от продаж через розничную торговлю к прямым продажам. Ниже приведены текущие доходы и расходы в сравнении с прогнозной информацией:

Показатели	Розничные продажи, у.е.	Прямые продажи, у.е.
Продажи	700000	800000
Затраты	530000	590000

Приростные затраты составят, у.е.:

- A) 530000
- B) 590000
- C) 100000
- D) 60000
- E) 0,6

5. Затраты, которые были понесены организацией и не могут быть изменены никаким последующим решением – это:

- A) Постоянные затраты
- B) Невозвратные затраты
- C) Приростные затраты
- D) Устранимые затраты
- E) Альтернативные затраты

### **Практические задания и ситуации**

Задание 1. Учет релевантных и приростных затрат. Компания по выпуску садового оборудования «Акант» изучает возможность производить удобрения для садовых работ в пакетах по 3 кг. Предполагаемая цена продажи 10 ден. ед., годовой объем продаж – 1000 пакетов. Прямыми переменными затратами на производство можно считать только материальные затраты. «Акант» уже закупает это удобрение в объеме 7000 кг в год по 3 ден. ед. за 1 кг; поставщик предлагает скидку в 10% с общей стоимости, если годовой объем закупаемого сырья достигнет 10 000 кг. Покупка фасовочной линии и ее эксплуатация в течение года оценивается в 3000 ден. ед.

Требуется: определить, целесообразно ли начинать выпуск удобрений.

Задание 2. Классификация затрат по отношению к управленческому решению. Поставьте в соответствующей ячейке таблицы, верно или неверно каждое из следующих утверждений.

Утверждение	Верно	Неверно
Все переменные затраты являются прямыми		
Переменные затраты являются регулируемы, а постоянные – нерегулируемы		
Безвозвратные затраты не принимаются в расчет при принятии управленческих решений		
Вмененные и безвозвратные затраты – это одно и то же		
Вмененные затраты не принимаются во внимание в системе бухгалтерского финансового учета		
Амортизационные отчисления и расходы на транспортировку ни при каких условиях не могут быть отнесены к основным затратам		
Расходы на заработную плату сотрудников администрации ни при каких условиях не могут быть отнесены к основным затратам		
Косвенные и накладные расходы – это всегда одно и то же		
Амортизационные отчисления не всегда относят к производственным затратам		
Затраты периода (периодические затраты) не участвуют в оценке запасов готовой нереализованной продукции на складе		

Задание 3. Автотранспортное предприятие располагает парком автобусов для перевозки пассажиров. По подсчетам экономистов, эксплуатационные расходы составляют 11,4 тенге на 1 км при пробеге 100 000 км в год и 13,4 тенге на 1 км при пробеге 75 000 км в год.

Требуется:

- определить с помощью метода минимума-максимума переменную и постоянную составляющие в общей сумме эксплуатационных расходов;
- представить переменные и постоянные затраты в виде формулы:  $Y=A+BX$ ;
- рассчитать, какова будет сумма эксплуатационных расходов, если автобус пройдет 85 000 км в год.

### 2.3 Классификация затрат для контроля и регулирования

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач контроля за ними. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван учетом затрат по центрам ответственности, он реализуется на практике при делении затрат на следующие группы (таблица 6).

Таблица 6 – Группировка затрат для определения себестоимости, оценки запасов и полученной прибыли

Категория направлений учета	Классификационный признак	Вид затрат
Информация для контроля и регулирования	Возможность контроля и регулирования	Контролируемые и неконтролируемые Регулируемые и нерегулируемые Эффективные и неэффективные Нормируемые и ненормируемые

Регулируемые затраты – эти затраты зависят от степени влияния на них руководителя центра ответственности. На регулируемые затраты руководитель центра ответственности может влиять, а на нерегулируемые – не может. Например, затраты, связанные с нарушением технологической дисциплины в цехе, находятся в ведении начальника цеха, однако на общехозяйственные расходы он влиять не может, поскольку это прерогатива руководителей высшего звена, для него эти затраты – нерегулируемые.

Чем ниже уровень управления в организационной иерархии, тем более узкий круг затрат подвержен регулированию менеджера этого уровня. Очевидно, что на уровне всего предприятия, т.е. в сфере ответственности его директора, все затраты являются регулируемы.

Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны субъектов управления, а неконтролируемые не зависят от деятельности управленческого персонала (например, повышение цен на ресурсы).

В результате эффективных затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, для выпуска которых были произведены эти затраты. Неэффективные затраты – затраты, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты – это потери в производстве (от брака, простоев, недостач, порчи ценностей).

Нормируемые затраты рассчитываются на основе заранее установленных норм расхода материалов, трудозатрат на изделие, вид работ (услуг) или МВЗ по всем или важнейшим слагаемым себестоимости. Нормы прямых затрат разрабатываются на детали, узлы, полуфабрикаты, изделия, технологические операции обработки или переработки. Такие затраты могут контролироваться по отклонениям от норм. Для нормируемых затрат нормы заранее не определены.

Классификация затрат по степени возможности их регулирования имеет особое значение в процессе бюджетирования и анализа отклонений.

## Тесты

1. Центр ответственности – это:

А) Сегмент внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение

В) Подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты

С) Подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты

Д) Подразделение, руководитель которого отвечает, как за затраты, так и за прибыли

Е) Подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты

2. Центр затрат – это

А) Сегмент внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение

В) Подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты

С) Подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты

Д) Подразделение, руководитель которого отвечает, как за затраты, так и за прибыли

Е) Подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты

3. Неконтролируемые затраты:

А) Могут контролироваться субъектами управления предприятия

В) Не являются сферой контроля со стороны управленческих работников предприятия

С) Величина этих затрат зависит от менеджера определенного уровня в течение определенного отрезка времени

Д) Расходы, сумма которых внутри области релевантности остается полупостоянной определенный отрезок времени

Е) Эти затраты зависят от степени влияния на них руководителя центра ответственности.

4. К полностью регулируемым затратам относят

А) Затраты, отражающие четкую (функциональную) взаимосвязь между «входом» и «выходом» процесса производства

В) Затраты, возникающие в результате решений, принимаемых руководителем периодически. Жесткая причинно-следственная связь между «входом» и «выходом» отсутствует

С) Затраты, на величину которых невозможно воздействовать в краткосрочном периоде

Д) Затраты, которые невозможно отождествить с тем или иным объектом калькуляции

Е) Затраты, которые остаются неизменными вне зависимости от изменения объема выпуска.

## Практические задания и ситуации

Задание 1. Какие затраты будут контролируемыми на следующих уровнях ответственности:

- на уровне мастера участка на мебельном предприятии?
- на уровне руководителя транспортного цеха на заводе по производству электрооборудования?
- на уровне начальника отдела маркетинга птицефабрики?
- на уровне руководителя проекта в компании по производству программного обеспечения?

Задание 2. Какие из перечисленных ниже затрат подлежат регулированию со стороны начальника цеха:

- а) стоимость материалов для изготовления изделий;
- б) стоимость спецодежды рабочих;
- в) плата за потребляемую станками электроэнергию;
- г) амортизация оборудования;
- д) зарплата экономиста цеха;
- е) расходы на канцелярские принадлежности.

### 2.4 Контрольные вопросы:

1. Каковы значение и задачи классификации затрат для оценки запасов?
2. Каково значение классификации затрат по экономическим элементам?
3. Что означает калькуляция по статьям калькуляции? Приведите примеры статей калькуляции для разных организаций.
4. Поясните значение понятий входящих и исходящих затрат на примере мебельного предприятия.
5. Можно ли отождествить показатель затрат на продукт с затратами входящими или с затратами исходящими?
6. Какими затратами формируется производственная себестоимость?
7. Каковы различия в трактовке производственной себестоимости у торговых и производственных предприятий?
8. Что входит в состав непроизводственных расходов?
9. На какие категории можно классифицировать затраты по их динамике? Поясните графически поведение всех групп затрат. Приведите примеры затрат каждой группы.
10. Что такое релевантные затраты? Приведите примеры релевантных затрат.
11. Что такое устранимые затраты? Приведите примеры устранимых затрат.
12. Что такое безвозвратные затраты? Приведите примеры безвозвратных затрат.
13. Что такое вмененные (альтернативные) затраты? Приведите примеры вмененных (альтернативных) затрат.
14. Что такое приростные затраты? Приведите примеры приростных затрат.
15. Каковы различия между затратами контролируемыми и неконтролируемыми?

### Тема 3 Управленческий учет производственной деятельности

В результате освоения материала данной темы студент должен:

- **знать** особенности учета и оценки прямых и косвенных затрат;
- **уметь** раскрывать экономическую целесообразность разделения затрат на прямые и косвенные;
- **владеть** методами разделения косвенных затрат между объектами их учета.

#### 3.1 Учет затрат на труд, учет различных составляющих трудовых издержек на производство продукции

В управленческом учете в отличие от бухгалтерского важно знать не только денежную оценку труда, но и затраты в натуральных измерителях, таких как человеко-часы, машино-часы, а также показатели эффективности использования производственных мощностей и трудовых ресурсов (трудоемкость, машиноемкость, производительность). Для этого определяют нормы времени для выполнения отдельных операций, ведут учет фактических затрат времени и рассчитывают отклонения.

Для учета рабочего времени обычно используют такие первичные документы, как наряды, маршрутные листы, табели и др.

К расходам на оплату труда относятся (рисунок 14):

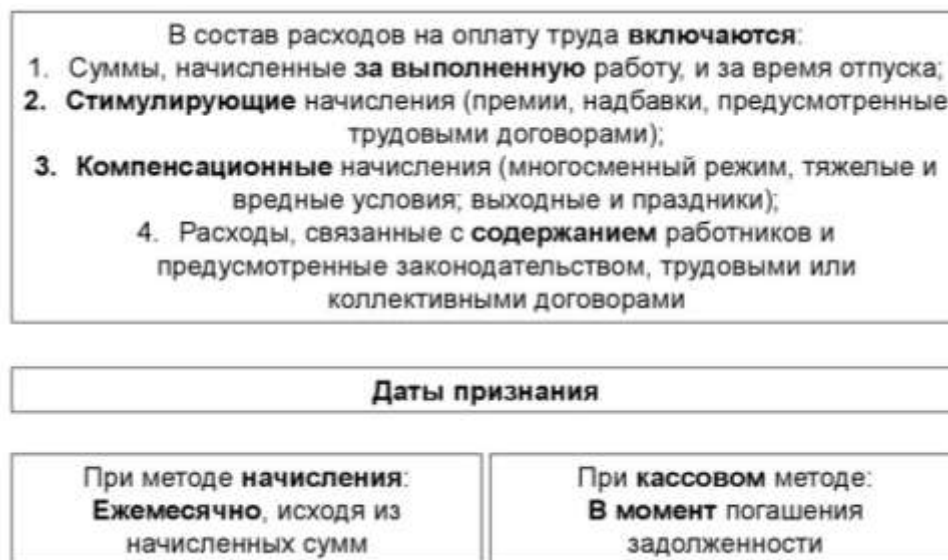


Рисунок 14– Расходы на оплату труда

Задача учета затрат на оплату труда распадается на две составляющие: учет численности работающих (учет использования рабочего времени) и учет выработки. Учет численности работающих и использования рабочего времени осуществляется на основании табельного учета. Учет выработки должен организовываться исходя из характера технологического процесса, организации

производства и действующих систем оплаты труда.

Расчленение частичного процесса производства на операции по технологическому и организационному принципам позволяет учесть результаты труда каждого рабочего или производственной бригады. Различают следующие основные способы учета выработки (таблица 7).

Таблица 7 – Основные способы учета выработки

Название метода учета	Содержание
По конечной производственной операции	Рабочим определенного участка технологического процесса, объединенным в сквозные бригады, заработную плату определяют исходя из количества продукции, прошедшей конечную производственную операцию, выполняемую бригадой.
Инвентарный	По данным о выработке на конечной производственной операции бригады и пооперационных остатках деталей в начальном и конечном НЗП определяется выработка по отдельным рабочим местам.
Приемка выработки на каждой производственной операции	Характеризуется тем, что количество изготовленной продукции устанавливается путем фактической приемки ее по каждому рабочему месту, осуществляемой мастером или работниками технического контроля.
Расчета	Невозможно применить перечисленные выше способы.

Способ учета выработки по конечной производственной операции может применяться при поточной организации труда, когда выработка на конечной операции соответствует выработке на любой промежуточной стадии работы бригады, т.е. там, где отсутствуют или стабильны межоперационные остатки незавершенного производства (НЗП). Как правило, это производства с регламентированным ритмом, где равенство или кратность промежуточных операций такту поточной линии позволяет определить выработку всех рабочих.

Сфера применения инвентарного метода – поточные линии со свободным ритмом, непостоянным заделом обрабатываемых деталей, изменяющимися запасами деталей в незавершенном производстве, неодинаковой выработкой на отдельных промежуточных операциях. Используется, как правило, в условиях массового и крупносерийного производства.

Метод приемки выработки на каждой производственной операции применяется в условиях серийного и массового производства, где на отдельных рабочих местах в течение отчетного периода производятся разные или редко повторяющиеся изделия.

При учете выработки желательно применение накопительных документов, позволяющих упростить последующую обработку документов. Накопительные документы предусматривают ежедневную фиксацию количества деталей, изготовленных одним или несколькими рабочими, в одном документе, действующем в течение определенного периода.

Важным средством повышения достоверности данных учета и упрощения оформления и обработки документов является совмещение документов о выработке с документами по расходу материалов и движению полуфабрикатов. При невозможности совмещения проводится согласование данных. Примером



совмещения является применение маршрутных карт и раскройных листов, данные которых используются в учете выработки, а согласованности – подтверждение выработки документами на сдачу деталей на склад или в другой цех. Согласование данных о выработке с движением материальных ценностей повышает достоверность учета и выработки, и материальных ценностей. В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности система пооперационного учета выработки. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

После умножения сдельной расценки на фактическую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Заработную плату рабочих-повременщиков определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки на количество отработанных часов или дней.

Одновременно по установленным нормативам производятся расчеты единого социального налога.

## Тесты

1. Затраты на оплату труда производственных рабочих представляют собой
  - А) Стоимость часов, которые затрачены на простой вследствие поломки оборудования
  - В) Стоимость часов, которые затрачены непосредственно на производство продукции
  - С) Стоимость часов, которые затрачены на простой вследствие изменения технических характеристик изделия
  - Д) Стоимость часов, которые затрачены на простой вследствие обычных условий производства или внешних факторов
  - Е) Стоимость часов, которые являются необходимой частью работы по организации и управлению производством
  
2. Повременная оплата труда означает, что:
  - А) Труд оплачивается за каждую произведенную единицу продукции независимо от затраченного времени
  - В) Труд оплачивается на основе нормативной повременной расценки и дополнительной оплате за сэкономленное (по сравнению с согласованной и допустимой нормой) время
  - С) Труд оплачивается за работу сверх установленного времени
  - Д) Труд оплачивается по основе установленной почасовой, ежедневной или еженедельной нормы оплаты независимо от объема выпущенной продукции
  - Е) С и D
  
3. Сдельная оплата труда означает, что
  - А) Труд оплачивается за каждую произведенную единицу продукции

независимо от затраченного времени

В) Труд оплачивается на основе нормативной повременной расценки и дополнительной оплате за сэкономленное (по сравнению с согласованной и допустимой нормой) время;

С) Труд оплачивается за работу сверх установленного времени

Д) Труд оплачивается по основе установленной почасовой, ежедневной или еженедельной нормы оплаты независимо от объема выпущенной продукции

Е) С и D

4. Премияльные системы оплаты труда означают, что:

А) Труд оплачивается за каждую произведенную единицу продукции независимо от затраченного времени

В) Труд оплачивается на основе нормативной повременной расценки и дополнительной оплате за сэкономленное (по сравнению с согласованной и допустимой нормой) время

С) Труд оплачивается за работу сверх установленного времени

Д) Труд оплачивается по основе установленной почасовой, ежедневной или еженедельной нормы оплаты независимо от объема выпущенной продукции

Е) С и D

### **Практические задания и ситуации**

Задание 1. Объясните, что подразумевается под термином “время простоя”, и укажите, какие записи в документах необходимо делать в отношении времени простоев персонала, занятого непосредственно на производстве.

Составьте документ о времени простоев для руководителя производства, в котором простои классифицировались бы причинам их возникновения.

Задание 2. Компания предполагает ввести на своей фабрике систему материального стимулирования и в затруднении относительно того, какую именно систему ввести. На основе приведенной ниже информации рассчитайте заработную плату каждого рабочего исходя из следующих условий:

а) оплату производить только по гарантированной часовой ставке (основная заработная плата);

б) оплату осуществлять по сдельной ставке, но с гарантированной оплатой в размере 75% основной заработной платы, если рабочий не заработал этой суммы;

в) принимая во внимание систему премиальных надбавок, когда рабочий дополнительно к почасовой оплате получает надбавку в размере  $\frac{2}{3}$  почасовой ставки в зависимости от сэкономленного времени.

Норма времени на единицу продукции:

– X – 6 мин.,

– Y – 9 мин.,

– Z – 14 мин. Для расчета по сдельной системе каждая минута оплачивается в размере 0,05 у.е.

Показатели	Продукция	Рабочие			
		A	B	C	D
Фактически отработанное время, час.		38	36	40	34
Почасовая ставка, у.е.		3	2	2,5	3,6
Выработка (единиц продукции)	X	42	120	-	120
	Y	72	76	-	270
	Z	92	-	50	-

### 3.2 Процедура учета материалов

В состав материальных затрат входят такие издержки производства, как расход сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топливно-энергетических ресурсов.

Сырье образует материальную основу изделий и является продукцией добывающих отраслей промышленности и сельского хозяйства. Себестоимость сырья составляют затраты на добычу и переработку.

Процедура учета материалов включает в себя следующие этапы.

Первый этап. Среди материалов выделяют основные и вспомогательные. Основные материалы – это предметы труда, прошедшие промышленную переработку и используемые для изготовления продукции в качестве основного компонента. Вспомогательные материалы, в свою очередь, не образуя главного вещественного содержания продукции, играют подсобную роль: используются для различных производственно-хозяйственных нужд предприятия.

К полуфабрикатам относятся изделия, не прошедшие все стадии обработки и входящие в состав выпускаемой продукции.

Топливо в производственно-хозяйственной деятельности предприятия может быть использовано:

- на технологические цели;
- для выработки всех видов электрической и тепловой энергии;
- для нужд транспорта;
- для отопления зданий.

Второй этап – закупки материалов. Когда отдел закупок (ОМТС) получает копию требования на закупку, служащий, ответственный за закупки, выбирает соответствующего поставщика, основываясь на информации экспертов, которой располагает отдел, а затем составляет заказ на поставку (договор), в котором содержится просьба к поставщику поставить материалы, перечисленные в заказе. Копия заказа на поставку направляется в отдел приемки для сверки данных этого документа с количеством товаров, когда они придут.

Третий этап – приемка (получение) материалов. Когда материал поступил, отдел приемки товара определяет количество, качество, поставщика и номер заказа на закупку, к которому он относится. Полная информация о материале заносится в извещение о получении материалов. При приемке материалов отделом материальных запасов (отделом хранения и складом) их осматривают, сверяют с данными накладной на груз, заполненной поставщиком, и копии заказа на поставку.

Четвертый этап – хранение материалов. Работник склада несет ответственность за то, что материалы доступны для использования; защищены от ухудшения качества, пожара и кражи; экономично хранятся.

Во многих случаях складские работники ведут учет поступлений, отпуска и наличия запасов, используя карточки складского учета.

Пятый этап – Отпуск материалов в производство. Материалы, отпущенные производственным цехам, контролируются посредством требований на отпуск материалов. Требования выполняют две функции:

- выдают разрешение складскому работнику на выдачу товара,
- являются основанием для записей в главную книгу и карточку складского учета.

Количество потребленных материальных ресурсов можно определить такими методами, как метод нарастающего итога, ретроградный и инвентарный методы (таблица 8).

Таблица 8 – Методы учета материальных ресурсов

Метод	Содержание
Нарастающего итога	На основе первичных документов на отпуск материальных ресурсов формируются накопительные ведомости
Ретроградный	Расход материальных ресурсов определяется путем обратного счета исходя из объема выпущенной продукции и удельных норм расхода
Инвентарный	Расход сырья и материалов определяется на основе инвентаризации остатков сырья и материалов на начало и конец периода: Остаток материала на начало периода + Поступление материала в течение периода - Остаток материала на конец периода.

Последний – шестой этап состоит из следующих операций, осуществляемых бухгалтерией:

- сокращение запасов сырья путем внесения записей об отпущенных ценностях в счета книги запасов;

- фиксация количества отпущенных материалов на счете, где отражаются данные о выполняемых заказах или накладные расходы.

Счет-фактура закупок, извещение о получении товара, копия заказа на закупку и счет-фактура поставщика передаются соответствующему работнику для получения разрешения на оплату счета-фактуры.

## Тесты

1. Балансовое уравнение запаса материалов имеет следующий вид:

A)  $O_n + P = O_k + \Pi$

B)  $O_n - \Pi = O_k - P$

C)  $\Pi + P = O_n + O_k$

D)  $O_n + \Pi = P + O_k$ ,

E)  $\Pi = P$

где  $O_n$  и  $O_k$  – остатки запаса материалов на начало и конец периода;

$\Pi$  – поступление материальных запасов за период;

$P$  – расход материальных ресурсов за период.

2. Объем закупок материалов рассчитывается как:

A)  $O_k + P - O_n = \Pi$

B)  $P - O_n = \Pi$

C)  $O_n + O_k = \Pi$

D)  $O_n + P = \Pi$ ,

E)  $P = \Pi$

где  $O_n$  и  $O_k$  – остатки запаса материалов на начало и конец периода;

$\Pi$  – поступление материальных запасов за период;

$P$  – расход материальных ресурсов за период.

3. Потребность основного производства в сырье и материалах на выполнение производственной программы определяется:

A) Умножением нормы расхода данного вида сырья и материала на единицу продукции на отработанное время

B) Умножением фактического расхода данного вида сырья и материала на планируемый объем ее выпуска

C) Делением планируемого объема выпуска продукции на фактический расход данного вида сырья и материала

D) Умножением нормы расхода данного вида сырья и материала на единицу продукции и на планируемый объем ее выпуска в данном периоде

E) Делением планируемого объема выпуска продукции на норму расхода данного вида сырья и материала.

## Практические задания и ситуации

Задание 1. Составить схему и опишите процедуру учета материалов на предприятии.

Задание 2. Охарактеризуйте основные требования, предъявляемые к эффективной системе управления запасами.

### 3.3 Определение стоимости отпускаемых материалов в производство

Трудность, возникающая при отпуске материалов, заключается в том, по какой стоимости их отпускать. Это происходит потому, что материалы одного и того же вида могли быть закуплены по различным ценам. Фактическая стоимость может в таком случае иметь несколько значений, и необходимо выбрать какой-то один метод определения стоимости отпускаемых материалов. Оценивать отпущенные в производство материально-производственные запасы (МПЗ) возможно одним из следующих методов (таблица 9).

Таблица 8 – Методы оценки материалов отпускаемых в производство

Метод	Характеристика
По себестоимости каждой единицы	Этот метод обеспечивает высокую точность, однако весьма трудоемок, поскольку требует обработки значительного массива информации (как правило, номенклатура материальных запасов на предприятиях очень обширна). Кроме того, материальные ценности приобретаются партиями, а не единицами, что вносит дополнительные осложнения в учет. Поэтому материальные запасы, используемые в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, допустимо оценивать по себестоимости каждой единицы.
По средней себестоимости (метод средневзвешенной стоимости)	Рассчитывается путем деления общей стоимости группы (вида) запаса на их количество, складывающихся из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших в течение месяца запасов
ФИФО	Рассчитывается по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов. Метод основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение месяца или иного периода в той последовательности, в которой были приобретены (поступили), т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле – в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. Причем материальные ресурсы, находящиеся в запасе (на складе) на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.
Нормативной стоимости	При этом методе материалы, отпущенные в производство, оцениваются по их нормативной стоимости. Разницы между реальной ценой и нормативной стоимостью накапливаются на отдельном счете отклонений.

При нормативном способе распределения для каждого изделия устанавливают норму расхода определенного материала на единицу продукции. Умножением нормы расхода материала на количество выпущенных изделий определяют нормативный расход материала на фактический выпуск. Путем

сравнения нормативного и фактического расхода определяют процент экономии или перерасхода. Корректируя нормативный расход на это соотношение, устанавливают фактический расход материала на конкретный вид изделия.

В условиях инфляционной экономики оптимальным вариантом оценки использованных материальных ресурсов является метод ФИФО. Но использование этого метода вместе со снижением затрат на производство может привести к стоимостному увеличению остатков МПЗ.

Способ оценки средней стоимости нивелирует инфляционные влияния на себестоимость выпущенной продукции и стоимость остатков МПЗ.

## Тесты

1. Материалы на производство могут списываться:

- A) Методом LIFO
- B) Методом FIFO
- C) Методом средневзвешенной цены
- D) Методом нормативной стоимости
- E) По перечисленным выше методам.

2. Оценка материалов, отпускаемых в производство, ведется по себестоимости первых по времени приобретения покупок – это метод:

- A) LIFO
- B) FIFO
- C) Средневзвешенной цены
- D) Нормативной стоимости
- E) Повторного распределения

3. Оценка ТМЦ производится по средней из всех цен периода, взвешенной по количеству, поставленному по каждой цене – это метод:

- A) LIFO
- B) FIFO
- C) Средневзвешенной цены
- D) Нормативной стоимости
- E) Повторного распределения.

4. Метод ФИФО означает:

- A) Вошедший первым выходит последним
- B) Вошедший последним выходит последним
- C) Вошедший последним выходит первым
- D) Вошедший первым выходит первым
- E) Вошедший последним выходит вторым.

## Практические задания и ситуации

Задание 1. В течение апреля Года 2 компания Z Ltd производила следующие операции с одним из видов используемого сырья (таблица 1).

Требуется:

А) Определить стоимость материалов, используемых в апреле, а также оценить запасы материалов на конец месяца с применением методов ФИФО, средневзвешенной стоимости.

Б) Опишите сущность средневзвешенного метода оценивания стоимости ТМЗ и объясните, каким образом применение этого метода влияет на стоимость использованных за месяц материалов и баланс компании по сравнению с методом ФИФО с учетом, что наблюдается постоянный рост цен.

Таблица 1 – Исходные данные

Дата	Запас на 1-е апреля	40 единиц	по 10 у.е. за единицу
4-е апреля	Закуплено	140 единиц	по 11 у.е. за единицу
10-е апреля	Использовано	90 единиц	
12-е апреля	Закуплено	60 единиц	по 12 у.е. за единицу
13-е апреля	Использовано	100 единиц	
16-е апреля	Закуплено	200 единиц	по 10 у.е. за единицу
21-е апреля	Использовано	70 единиц	
23-е апреля	Использовано	80 единиц	
26-е апреля	Закуплено	50 единиц	по 12 у.е. за единицу
29-е апреля	Использовано	60 единиц	

### 3.4 Учет производственных накладных расходов

В отличие от прямых затрат на материалы и оплату труда, накладные расходы при возникновении нельзя сразу отнести на счет незавершенного производства, они не определяются напрямую единицами стоимости. Вместо этого они сначала собираются на счете производственных накладных расходов, затем относятся на счет незавершенного производства с применением ставки распределения накладных расходов.

Производственные накладные расходы (ПНР) включают косвенные материальные затраты, косвенные затраты на оплату труда, а также такие косвенные расходы, как аренда производственных помещений, электричество, амортизация и т.д. Учет данных расходов рекомендуется вести в порядке, установленном отраслевыми указаниями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг).

Сумма прямых затрат на единицу продукции легко определяется по фактическим данным, величина же косвенных затрат характеризует группу изделий, выпуск в целом, особенности технологического процесса в данном подразделении или целое предприятие.

По мере развития технологий, внедрения новых форм работы и появления инновационных продуктов доля косвенных расходов в общей сумме расходов компаний растет, это одна из основных тенденций развития современного



бизнеса. Кроме того, в ряде отраслей (например, в сфере услуг) почти все затраты можно отнести к косвенным. Таким образом, по мере роста доли косвенных расходов процесс исчисления себестоимости становится все более и более неточным. В этих условиях усиливается значимость разработки приемлемых подходов к распределению этих расходов на единицы продукции.

Наиболее распространенный подход к распределению косвенных расходов используется в финансовом и налоговом учете. Затраты собираются на счетах бухгалтерского учета по местам их возникновения (производственным подразделениям) и согласно некоторой базе, как правило, связанной с ресурсоемкостью продукции компании, распределяются на продукцию, готовую и незавершенную. Для формирования внешней отчетности этого вполне достаточно, однако для целей управления такой подход мало что дает.

Распределение косвенных расходов в управленческом учете предусматривает более сложную процедуру, двух или трехступенчатую. Рассмотрим самый общий ее вариант.

На этапе подготовки к распределению косвенных расходов руководство компании принимает решение о том, какие именно категории (номенклатура затрат) затрат и затраты каких подразделений (номенклатура мест возникновения затрат), производственных, обслуживающих и непроизводственных, следует распределить на продукцию для формирования полной «управленческой» себестоимости. Затраты, непосредственно возникшие в этих подразделениях (например, заработная плата персонала подразделений, затраты на электроэнергию в этих подразделениях и др.), группируются тем или иным способом по местам их возникновения. Кроме затрат такого рода в компании, как правило, есть и другие, которые не ассоциируются с каким-либо подразделением напрямую и известны по компании в целом, например затраты на охрану или лицензирование основной деятельности. Такие затраты требуют распределения на все выбранные предварительно места возникновения затрат пропорционально одной или нескольким (для каждой статьи затрат – своя) выбранным базам. С управленческой точки зрения результаты этой процедуры (первой ступени трехступенчатого распределения) служат решению нескольких задач. Сознательная и обоснованная группировка и отнесение затрат на центр ответственности, во-первых, способствует более жесткому контролю за их уровнем со стороны менеджмента, во-вторых, может служить основой для оценки результативности деятельности подразделения и его менеджеров со стороны высших уровней управления организацией или ее собственников

Кроме того, распределение производственных расходов позволяет сформировать стоимость запасов, не вступая в противоречие со стандартами финансового учета.

На первой ступени распределения полные суммы косвенных расходов по всем статьям за период распределяются на все выбранные центры ответственности (места возникновения затрат – производственные, непроизводственные и обслуживающие подразделения), на второй ступени – с обслуживающих и непроизводственных подразделений распределяются на производственные (подразделения, через которые продукция проходит по

технологической цепочке). На третьей ступени суммы затрат, отнесенных на каждый производственный центр ответственности, распределяются на продукцию. Схематически этот процесс представлен на рисунке 15.



Рисунок 15 – Трехступенчатая процедура распределения косвенных расходов

Процедура включает в себя несколько расчетных действий.

Этап 1. Распределение всех косвенных расходов по всем подразделениям, согласно выбранным базам распределения. Предварительно надо определить список мест возникновения затрат, затраты которых будут распределять на продукцию, т.е. следует ли для конкретной управленческой задачи включать действительно все подразделения (в том числе непроизводственные) или же только производственные и обслуживающие. В большинстве случаев второй вариант достаточен. Определиться следует и со списком расходов, подлежащих распределению.

Большинство косвенных расходов учитываются на счетах бухгалтерского учета в разрезе подразделений (например, затраты на вспомогательные материалы, амортизация оборудования, расходы на обслуживание оборудования и т.п.); их можно прямо соотнести с определенными подразделениями по факту их возникновения.

Другая категория косвенных расходов – возникающие у предприятия в

целом и связанные с функционированием всей организации. Отнести их к какому-либо подразделению, а тем более виду продукции невозможно, поскольку они осуществляются в интересах многих подразделений. Их следует распределить согласно определенным правилам. Все косвенные расходы поштатейно распределяются на все подразделения (именно такая процедура рассматривается далее), поэтому необходимо установить логическую базу для распределения косвенных расходов на центры ответственности (подразделения), в качестве которой могут выступать площадь или численность работников.

Этап 2. Перераспределение косвенных расходов обслуживающих и непроизводственных подразделений на производственные подразделения согласно выбранным базам распределения.

Затраты непроизводственных и обслуживающих подразделений должны быть отнесены на производственные подразделения, через которые фактически и проходят отдельные изделия. Только тогда эти затраты можно отнести на себестоимость продукции. Подход к распределению расходов непроизводственных и обслуживающих подразделений таков же, как и при прочих процедурах распределения. В качестве базы следует выбрать такой показатель, который наилучшим образом характеризовал бы потребление производственными подразделениями услуг подразделений непроизводственных и обслуживающих, т.е. выгод, которые производственные подразделения получают от их функционирования. Например, многие компании распределяют общие расходы отдела материально-технического снабжения на производственные подразделения на базе числа заказов-требований на отпуск материалов со склада или на базе стоимости отпущенных материалов. Аналогично, расходы отдела технического обслуживания часто распределяются на базе зарегистрированного времени, отработанного персоналом этого отдела в различных производственных подразделениях.

После выполнения действий этапа 2 все косвенные расходы организации, независимо от того, в каких подразделениях и почему они возникли, оказываются распределенными между производственными подразделениями. Это позволяет рассчитать ставки распределения косвенных расходов для каждого производственного подразделения.

Этап 3. Расчет ставок распределения косвенных расходов. Этот этап, так же как и предыдущие, начинается с выбора базы распределения, основанные на учете основных производственных факторов – времени, в течение которого продукт находится в производственном подразделении (например, часы, фактически отработанные основными производственными рабочими, или время работы станков и основного оборудования) или стоимости основных ресурсов (прямых материальных или трудовых затрат); при этом предполагается, что продукты «потребляют» данные ресурсы (косвенные расходы) подразделений пропорционально объему затрат в них основных ресурсов (прямых расходов).

Полные суммы косвенных расходов, отнесенные к каждому производственному подразделению, делятся на величину выбранной базы распределения (которая также может быть своя в каждом подразделении),

после чего полученная ставка распределения позволяет определить суммы косвенных расходов, относящиеся к каждому изделию.

Существуют следующие способы распределения ПНР расходов:

- 1) распределение пропорционально количеству выпущенной продукции (металлургические, пищевые предприятия);
- 2) пропорционально сумме прямых затрат;
- 3) пропорционально затратам по переделу (химические предприятия);
- 4) по заранее установленным цеховым ставкам;
- 5) пропорционально отработанным станко-часам;
- 6) пропорционально израсходованным материалам;
- 7) пропорционально основной заработной плате;
- 8) пропорционально сметным или нормативным ставкам.

Относительно каждого способа можно привести доводы «за» и «против». Выбирая способ распределения расходов, необходимо учитывать конкретные условия работы каждого предприятия, потому что в условиях одной отрасли промышленности условия технологии и производства могут существенно различаться.

На самом деле, в реальных организациях взаимодействие подразделений гораздо сложнее. Обслуживающие подразделения, которые в рассмотренной нами модели были независимы друг от друга, на практике оказывают услуги не только производственным подразделениям, но и друг другу. При таком взаимодействии процесс распределения затрат усложняется. Трудности возникают в силу того, что каждое обслуживающее подразделение начинает накапливать затраты других подразделений, от которых оно получает услуги, и эти затраты должны быть вновь перераспределены.

Получается, что затраты, перераспределенные с одного обслуживающего подразделения на другое, требуют нового перераспределения. Начинать процедуру распределения (второй этап) в этом случае следует с тех обслуживающих подразделений, которые не получают услуг других вспомогательных производств.

Следует остановиться на распределении косвенных расходов между обслуживающими подразделениями. Существуют три основных метода распределения косвенных затрат между производственными подразделениями:

- 1) прямого распределения затрат;
- 2) пошагового (последовательного) распределения;
- 3) взаимного распределения (двусторонний).

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

Преимуществом этого метода являются его простота и не трудоемкость. Главный же его недостаток состоит в том, что он ведет к серьезным искажениям при определении реальной себестоимости различных видов продукции.

Таким образом, процедура распределения затрат состоит из трех этапов.

1. Выбор объекта учета затрат. Объектом может быть продукт, заказ, передел, вид производства, структурное подразделение.

2. Отбор и накопление затрат.

3. Выбор метода распределения затрат по объектам.

База распределения – это основа для разнесения накладных расходов (косвенных, периодических – в зависимости от используемой классификации затрат). Максимально точные данные об уровне себестоимости и прибыльности просто необходимы: при неправильной оценке компания может отказаться от прибыльных продуктов в пользу убыточных.

На предприятии может использоваться одновременно несколько баз распределения косвенных затрат.

В наиболее простом случае организация может использовать единую ставку накладных расходов. При этом, как правило, базой распределения является количество часов труда основных рабочих или основного оборудования. Однако в силу своей упрощенности этот метод в большинстве случаев дает не очень точные результаты.

Если подразделения компании имеют разные характеристики, связанные с потреблением накладных расходов, то применение своей ставки для каждой статьи накладных расходов дает более точные результаты. Сначала производится подсчет прямых затрат каждого из подразделений. Затем распределяются накладные расходы по всем подразделениям соответственно базам, выбранным для тех или иных статей. Такое распределение затрат называется распределением по дифференцированным ставкам.

Метод пошагового распределения применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке, например, услуги ремонтного цеха в одностороннем порядке потребляются складом готовой продукции и цехом основного производства; услуги администрации – основным цехом, складом готовой продукции и ремонтными цехами. Процесс распределения непроизводственных затрат между производственными подразделениями осуществляется поэтапно.

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

Шаг 2. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую можно определить потребление этих услуг другими подразделениями (например, для ремонтного цеха – количество времени на ремонт; для транспортного цеха – пробег автотранспорта (км); для складских помещений – площадь ( $m^2$ ) и т.д.).

Шаг 3. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранной базы распределения. Общий порядок распределения – от непроизводственных подразделений к производственным. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем

исключается из процесса пошагового распределения, т.е. затраты других вспомогательных подразделений на его счет не распределяются.

Метод пошагового распределения затрат сервисных подразделений применяется, если они оказывают друг другу услуги значительного объема.

Суть метода такова. Выбирается самое затратное сервисное подразделение, и его затраты распределяются по всем остальным подразделениям, как сервисным, так и производственным. Затем выбирается самое затратное из оставшихся сервисных подразделений, и проводится такая же процедура. И так далее до тех пор, пока затраты всех сервисных подразделений не будут распределены. Метод дает более корректное распределение по сравнению с методом прямого распределения, легок в использовании, однако услуги, оказываемые сервисным подразделением самому себе, все-таки игнорируются, и, кроме того, существует разница в зависимости от того, с какого подразделения начинается первая итерация, т.е. повторное совершение операции.

Распределение косвенных затрат на заказы и виды продукции. При выборе базы для распределения косвенных расходов на заказы и виды продукции следует определить фактор связи косвенных расходов с объемом готовой продукции. Этот фактор и может являться базой распределения косвенных расходов.

В зависимости от преимущественного использования тех или других ресурсов производства можно классифицировать на трудоемкие, капиталоемкие и материалоемкие.

Для трудоемкого производства в качестве базы распределения следует использовать трудозатраты в натуральном и денежном измерении. Для материалоемкого производства – прямые (фактические, плановые или нормативные) материальные затраты. Для капиталоемкого производства наиболее подходящие базы распределения – амортизационные отчисления, время работы оборудования.

Следует использовать комбинированные базы распределения, когда нельзя точно определить вид продукции (трудоемкая, капиталоемкая или материалоемкая), и дополнительные базы распределения (объемы и себестоимость выпуска и продаж, себестоимость закупки сырья и материалов, маржинальный доход).

Обобщая изложенное, следует отметить, что наиболее точная оценка себестоимости продукции позволяет определить: грамотную ценовую политику, реальную эффективность производства, а значит, и улучшение финансовых результатов деятельности предприятия.

Нередко подразделение участвует в производстве нескольких видов продукции. В таком случае затраты сервисных подразделений распределяются сначала по производственным подразделениям, а потом, уже в каждом производственном подразделении, – на конкретную продукцию. При этом в основном используют методы долевого распределения. Суть таких методов состоит в том, что накладные расходы на тот или иной продукт вычисляются как некий процент от выбранного показателя. Для этого чаще всего используются величины заработной платы основных производственных

рабочих и затраты на основные производственные материалы. Еще один часто используемый метод – распределение пропорционально объему выпущенной продукции, когда на каждую единицу выпуска списывают определенную сумму накладных расходов.

Общехозяйственные расходы представляют собой затраты предприятия по управлению, являющиеся составной частью расходов предприятия по его обычным видам деятельности по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг), но которые не связаны непосредственно с производственным процессом, в связи с чем данные расходы можно также называть управленческими расходами. В строительстве их называют накладными расходами.

Бухгалтерский учет общехозяйственных расходов ведется на счете «Общехозяйственные расходы». Их можно классифицировать по видам, технико-экономическим факторам, календарным периодам для целей калькулирования себестоимости работ и услуг и для целей налогообложения.

Виды затрат, включаемых в общехозяйственные расходы, определяются в соответствии с отраслевыми указаниями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг) сметой затрат. К общехозяйственным расходам, как правило, относятся такие их виды:

- административно-управленческие расходы;
- расходы по содержанию общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления основных средств управленческого назначения и расходы на их ремонт;
- расходы по уплате арендной платы за помещения управленческого назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и тому подобных услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Отдельные виды управленческих расходов могут по решению организации учитываться непосредственно по МВЗ с их включением в состав себестоимости объекта калькулирования напрямую. Это относится к расходам по оплате труда управленческого персонала цехов (участков), вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, амортизации основных средств и т.п.

По технико-экономическим факторам общехозяйственные расходы подразделяются на условно-постоянные и условно-переменные. Общехозяйственные расходы, как правило, по своему характеру в целом относятся к условно-постоянным расходам.

Общехозяйственные расходы по календарным периодам подразделяются на постоянные и единовременные затраты.

Для целей управления общехозяйственные расходы могут учитываться в полном размере в составе производственной себестоимости продукции (работ и услуг) и себестоимости проданной продукции (работ и услуг).

Для целей налогообложения общехозяйственные расходы подразделяются на лимитируемые и нелимитируемые расходы.

Говоря о распределении косвенных расходов, предполагалось, что за отчетный период на продукцию были отнесены фактические косвенные расходы. К сожалению, осуществить эту процедуру можно только тогда, когда величины этих расходов уже известны, т.е. по истечении периода. У такого способа распределения, безусловно, есть свои достоинства, в первую очередь точность. Однако на практике обычно требуется знать величину затрат хотя бы оценочно, например для целей ценообразования или оперативной оценки запасов. Более частое (например, раз в месяц) проведение процедуры распределения не дает полноценного решения проблемы, поскольку у большинства предприятий сильно варьируются от месяца к месяцу, как величины расходов, так и уровень производственной активности.

Избежать этого можно, если использовать не фактические, а нормативные ставки распределения косвенных расходов. Расчет этих ставок осуществляется в рамках процедур годового планирования путем деления предполагаемой суммы косвенных затрат за год на нормальный (нормативный) уровень деловой активности за этот год. При этом вся описанная выше процедура распределения косвенных расходов осуществляется так же, но в расчет берутся не фактические, а плановые величины затрат и других показателей на планируемый период.

Нормативные ставки распределения косвенных расходов определяются заранее, до начала отчетного периода с тем, чтобы запланировать деятельность организации на этот период. Но будущее никогда нельзя предсказать абсолютно точно, поэтому фактические данные почти всегда расходятся с плановыми значениями этих же величин. Сказанное относится не только к величине расходов, но и к величинам показателей, выбранных в качестве баз распределения, а также к объемам выпуска продукции. Поэтому суммы косвенных расходов, отнесенных на продукцию в результате предварительных расчетных (плановых) процедур, почти наверняка будут отличаться от фактических полных косвенных расходов.

Общепринятой практикой в отношении дефицита или избытка возмещения косвенных расходов является трактовка его величины в качестве затрат периода и отнесение на счет прибылей и убытков в текущем отчетном периоде, что показано на рисунке 16.



Рисунок 16 – Дефицит (избыток) возмещения косвенных расходов как затраты периода



Из рисунка ясно, что любой недостаток или избыток возмещения косвенных расходов ни в какой форме не относится к продукции (не распределяется по продуктам и не влияет на оценку запасов). Это вполне соответствует МСФО, которые требуют, чтобы распределение косвенных расходов для оценки материально-производственных запасов и незавершенного производства базировалось на нормальной производительности компании и чтобы любые недостатки и избытки возмещения списывались в текущем году.

Система распределения косвенных расходов, которая была рассмотрена выше, обычно используется в организациях с традиционными системами организации управления. Она была разработана сравнительно давно и до сих пор вполне удовлетворяет большинство руководителей и бухгалтеров, поскольку позволяет, во-первых, определить полную себестоимость выпуска, во-вторых, отнести на продукты ПНР и, таким образом, произвести оценку запасов, а кроме того, использовать полученные данные даже в управленческих целях, в частности для определения прибыльности отдельных продуктов и результативности подразделений.

Однако целям управления затратами и их оптимизации классические системы распределения косвенных расходов не отвечают. Дело здесь не только в сложности выбора обоснованных баз распределения расходов, но и в возникновении новых способов организации производств и распределения ответственности в компаниях – не по подразделениям, а по продуктам, продуктовым линиям, функциям и др.

Потребность в новых способах управления затратами в новых системах менеджмента привела к разработке новых способов отнесения затрат на продукцию. Одним из таких способов стал ABC (Activity Based Costing), или учет затрат по функциям), важной частью которого является особый способ отнесения на продукт косвенных расходов.

Суть метода сводится к следующему: вместо распределения косвенных расходов по подразделениям затраты соотносятся с определенными видами активности (функциями), которые осуществляются в интересах производства и реализации того или иного вида продукции. Например, в числе таких функций может быть снабжение материалами, наладка оборудования, контроль качества. Затраты, связанные с определенным видом активности, группируются в пул. Далее выделяется характеристика, которая определяет динамику затрат по каждому пулу. Эта характеристика называется драйвером затрат, и именно она является аналогом базы распределения затрат в классических системах.

При всех очевидных достоинствах данного метода его внедрение достаточно дорого, требует глубокого понимания его сути и необходимости внедрения в каждом конкретном случае, решимости руководителей организации к внедрению, поэтому лишь немногие организации делают такой шаг.

## Тесты

1. Компания планировала накладные расходы на период 255 000 тенге исходя из планируемого объема прямых трудовых затрат 100 000 чел. - час. На конец периода фактически понесенные накладные расходы составили 270 000 тенге. Фактические прямые затраты труда – 105 000 чел. – час. Определите накладные расходы, отнесенные на себестоимость продукции:

- A) 267 750 тенге
- B) 255 000 тенге
- C) 270 000 тенге
- D) 257 143 тенге
- E) 283 500 тенге.

2. Используя данные предыдущего задания определите недо- или сверх распределённые накладные расходы:

- A) Сверх- распределенные 2250 тенге
- B) Недо -распределенные 2250 тенге
- C) Сверх распределенные 15 000 тенге
- D) Недораспределенные 15 000 тенге
- E) Нет правильного ответа.

3. KN Company в настоящее время производит картонные коробки, процесс производства которых автоматизирован. Планируемый объем производства равен 40 000 единиц в месяц. Затраты основных материалов 0,30 у.е. на единицу. Производственные накладные затраты равны 24 000 у.е. в месяц. Производственные накладные затраты относятся на основе количества произведенных единиц. Какова ставка распределения производственных накладных затрат?

- A) 1,00 у.е. на единицу
- B) 0,60 у.е. на единицу
- C) 0,77 у.е. на единицу
- D) 0,30 у.е. на единицу
- E) 0,5 у.е. на единицу

4. Прямой метод распределения накладных расходов обслуживающих подразделений:

A) Согласно этому методу затраты обслуживающего подразделения повторно распределяются в указанных долях, пока цифры не станут предельно малы

B) Согласно этому методу игнорируются встречные услуги одного подразделения другому, все вспомогательные услуги списываются на затраты основных подразделений

C) Затраты непосредственно относят на продукт

D) Цикл распределений обычно начинают с подразделения, которое оказывает услуг больше, чем потребляет. Заканчивают подразделением, оказавшим минимальный объем услуг

Е) При использовании этого метода составляется система уравнений для производственных накладных расходов обслуживающих подразделений, а затем перераспределенные между собой производственные накладные расходы относятся на производственные подразделения.

### Практические задания и ситуации

Задание 1. Распределить общепроизводственные расходы между механическим и сборочным цехами, используя прямой метод.

Имеются следующие данные для распределения услуг подразделений, руб.:

Показатели	Обслуживающие подразделения		Основные цеха		Всего
	Администрация	Ремонтный цех	Механический цех	Сборочный цех	
Сметные ПНР, руб.	600 000	116 000	400 000	200 000	1316000
Пропорции для распределения услуг администрации:					
бюджетные трудо-часы	-	160 00	24 000	40 000	80 000
коэффициенты	-	2/10	3/10	5/10	10/10
ремонтного цеха:					
бюджетные трудо-часы	2000	-	16000	2000	20000
коэффициенты	1/10	-	8/10	1/10	10/10

### 3.5 Контрольные вопросы:

1. В чем состоит сущность заработной платы в условиях рынка?
2. Какие денежные выплаты помимо заработной платы могут получать лица, состоящие в трудовых отношениях?
3. Какие используются системы оплаты труда, и каковы условия целесообразности их применения?
4. Что понимают под повременной оплатой труда?
5. Что понимают под сдельной оплатой труда?
6. Что представляет собой премиальная система оплаты труда?
7. На каких принципах основана оценка МПЗ по средней себестоимости?
8. На каких принципах основана оценка МПЗ по нормативной стоимости?
9. Дайте сравнительную характеристику методов средневзвешенной и ФИФО с точки зрения их влияния на прибыль организации.
10. Назовите и кратко опишите основные этапы процедуры распределения косвенных расходов.

11. Что такое база распределения косвенных расходов?
12. С какими проблемами сталкивается бухгалтер-аналитик, устанавливая базы распределения для разных статей косвенных затрат?
13. Каков основной подход к выбору базы распределения косвенных расходов?
14. В чем различия в распределении общепроизводственных и общехозяйственных косвенных расходов?
15. Как рассчитывается ставка распределения косвенных расходов? Можно ли привести какую-то универсальную формулу?
16. Как исчисляется сумма косвенных расходов, относимая на единицу продукции, если известны ставки распределения косвенных расходов по подразделениям?
17. Что такое нормативная ставка распределения косвенных расходов? Чем она отличается от фактической?
18. Зачем нужны нормативные ставки распределения?
19. Какую ставку распределения косвенных расходов, нормативную или фактическую, целесообразно использовать в управленческом учете?
20. Опишите процедуру распределения косвенных расходов в случае, когда обслуживающие подразделения оказывают услуги друг другу.
21. Каким образом следует относить на продукцию непроизводственные (административные и управленческие) косвенные расходы?
27. Что означает термин «дефицит (избыток) возмещения косвенных расходов»?
28. Какие факторы могут привести к возникновению дефицита (избытка) возмещения косвенных расходов?

## Тема 4 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости

В результате освоения материала данной темы студент должен:

- **знать** основные категориальные признаки классификации систем калькулирования и причины их выделения; области применения конкретных систем калькулирования;
- **уметь** классифицировать системы калькулирования в зависимости от используемых данных и выбранных объектов калькулирования; выбирать систему калькулирования для оценки деятельности;
- **владеть** навыками составления калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), составления отчетности с использованием альтернативных систем калькулирования.

### 4.1 Классификация систем калькулирования себестоимости

Область применения информации о себестоимости в финансовом и управленческом учете диверсифицирована, что обуславливает многообразие показателей и методик их расчета. Рассмотрим примеры области применения информации о себестоимости:

- обобщающие показатели себестоимости незавершенного производства, себестоимость готовой и проданной продукции используются в финансовом учете при составлении баланса и отчета о финансовых результатах соответственно; в управленческом учете – при формировании финансовых бюджетов;

- удельные показатели себестоимости продукции необходимы при управлении ассортиментом и ценообразованием. Для оперативных решений в себестоимость целесообразно включать лишь переменные затраты, а для стратегических – использовать полную себестоимость единицы продукции, работ и услуг;

- для обоснования решений при наличии лимитирующего фактора рассчитываются специфические удельные показатели себестоимости и маржинальной прибыли;

- для стратегических решений по управлению ассортиментом актуальны показатели себестоимости продукта в целом за его жизненный цикл и по стадиям жизненного цикла.

В МСФО присутствует прямое регулирование порядка исчисления показателей себестоимости, а в управленческом учете применяются рекомендации по исчислению себестоимости.

*Система калькулирования себестоимости* зависит от поставленных задач, специфики объектов калькулирования, состава статей себестоимости, применяемой классификации затрат, методов распределения затрат между запасами и себестоимостью проданной продукции, а также методов распределения затрат между отдельными объектами калькулирования. Калькулирование себестоимости может иметь разновременную направленность (прошлое и будущее). Методика расчета показателей прибыли от продаж

(иначе операционной прибыли), валовой прибыли и маржинальной прибыли в основном зависит от применяемой системы калькулирования. Поэтому можно сказать, что итоговым продуктом систем калькулирования может быть не только себестоимость, но и прибыль.

Калькуляционный процесс, как правило, включает две основные стадии – накопление затрат и их распределение. *Накопление затрат* – это определенным образом организованные сбор и систематизация затрат в бухгалтерском учете по объектам учета затрат и объектам калькулирования себестоимости. Они могут совпадать или различаться. Допустим, что место возникновения затрат – цех, а объекты калькулирования себестоимости – это продукция различной номенклатуры, в разрезе которой открыты заказы. В таком случае часть затрат можно будет прямо на основании первичных документов отнести на объект калькулирования, другую часть из состава общепроизводственных расходов цеха придется распределять косвенным путем (рисунок 17).



Рисунок 17 – Порядок отнесения затрат на объект калькулирования

Объект калькулирования – это объект, по которому производится накопление затрат и расчет себестоимости, например, продукции. На практике объекты калькулирования себестоимости выделяются для исчисления себестоимости чего-либо. В частности – для формирования себестоимости единицы продукции и себестоимости определенной совокупности продуктов (себестоимость заказа или передела; себестоимости выпущенной из производства и проданной продукции). К новейшим объектам калькулирования относятся себестоимость операций бизнес-процессов и жизненный цикл продукта.

На выбор объекта калькулирования большое влияние оказывают внутренние факторы, такие как тип производства (массовое, серийное, единичное), особенности технологии и бизнес-процессов. Например, на предприятиях индивидуального и мелкосерийного типов производства в качестве объектов калькулирования выступает заказ; на предприятиях с массовым типом производства, применяющих попередельный метод, объектом калькулирования будет множественность идентичных продуктов (рисунок 18).

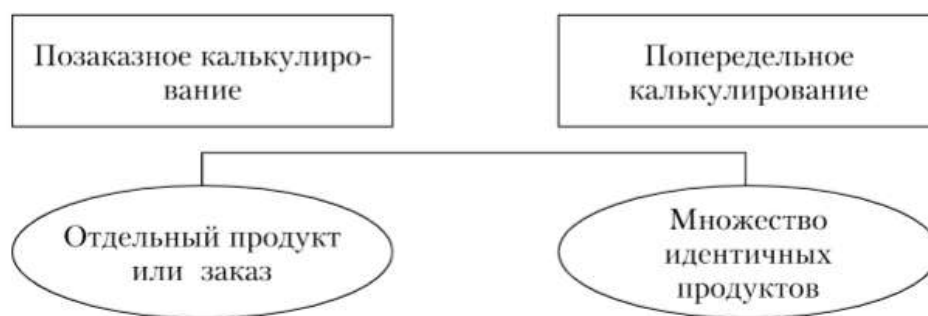


Рисунок 18 – Объекты калькулирования для разных типов производства

*Калькуляционная единица* – это количественное измерение объекта калькулирования. К видам калькуляционных единиц относятся натуральные (штуки, метры, килограммы, литры), условные и условно-натуральные, трудовые (нормо-часы, человеко-часы), стоимостные. Например, для производства соков используются в качестве калькуляционной единицы литры. Примером условно-натуральной единицы является 1 т условного топлива, 1 т условного чугуна и др.

*Номенклатура статей себестоимости* варьируется на предприятиях в зависимости от внутренних факторов и приоритетных задач менеджмента. Внутренние технологические и организационные факторы позволяют разрабатывать типичные номенклатуры статей для различных отраслей. Типичные для предприятий отдельных отраслей перечни статей себестоимости рекомендованы отраслевыми методическими рекомендациями.

Методология и процедуры, характерные для конкретных систем калькулирования, различаются в зависимости от поставленных задач, специфики объектов калькулирования, применяемой классификации затрат, методов распределения между запасами и себестоимостью проданной продукции и других факторов.

В целях классификации систем калькулирования целесообразно выделить четыре основных категориальных признака: 1) степень поглощения себестоимостью постоянных производственных расходов; 2) временной разрез входных данных и выходных результатов – калькуляций; 3) объект калькулирования; 4) ключевые факторы успеха в достижении конкурентных преимуществ (таблица 9).

Таблица 9 – Классификации систем калькулирования

Категориальный признак	Системы калькулирования
Степень поглощения себестоимостью постоянных производственных расходов	Абсорбшен-костинг (система калькулирования полной себестоимости) Вэрибл-костинг (калькулирование усеченной себестоимости, также называют директ-костинг или маржинальное калькулирование)
Временной характер входных данных (какие по времени формирования данные положены в основу калькулирования себестоимости)	Фактическое калькулирование Нормативный учет затрат (стандарт-костинг) Нормальное калькулирование

Объект калькулирования	Позаказная система калькулирования Попередельная система калькулирования Модификации
Ключевой фактор успеха (издержки, качество, время, инновации)	АВС-костинг Калькулирование по последней операции Тагет-костинг Калькулирование по стадиям жизненного цикла Сочетания с традиционными системами калькулирования

Рассмотрим выделение «костингов» в классификационные группы.

1. В зависимости от степени поглощения затратами на продукт постоянных производственных расходов выделяются две альтернативные системы: полной себестоимости (абсорбшен-костинг) и вэрибл-костинг (иные названия директ-костинг, маргинальное калькулирование).

2. От того, какая информация (фактическая или нормативная) ложится в основу расчетов, выделяются фактическое, нормальное калькулирование и стандарт-костинг (нормативный учет затрат). Новой для предприятий СНГ является система нормального калькулирования (прямые расходы относятся на себестоимость по фактическим данным, а косвенные – на основе нормативных ставок). В соответствии с МСФО система нормального калькулирования используется при формировании финансовой отчетности внешним пользователям. Положения МСФО 2 «Запасы» регламентируют порядок распределения постоянных косвенных производственных расходов в соответствии с этим калькуляционным методом.

3. На основе признака «объекты калькулирования» выделяются системы позаказного и попередельного калькулирования. В соответствии с особенностями производственных бизнес-процессов широко распространены их модификации: простой (иногда называют котловой) метод; поддетальный и др.

4. По признаку «ключевой фактор успеха» систематизируются новейшие калькуляционные системы (АВС-костинг, тагет-костинг, калькулирование по стадиям жизненного цикла, калькулирование в системе «точно в срок»), а также их сочетания с традиционными системами и методами.

Классификации систем калькулирования помогают в выборе учетной политики, в понимании механизма воздействия отдельных систем калькулирования на величину финансовых результатов. Системы калькулирования себестоимости, сформированные в первой половине XX в., продолжают функционировать без каких-либо значительных изменений с точки зрения их фундаментальных основ. Перспективы их развития в основном состоят в рациональном сочетании с другими системами, а также в расширении спектра объектов калькулирования. Появление таких новых объектов калькулирования, как операции, позволяет более обоснованно проводить реинжиниринг бизнес-процессов, обеспечивать управленческие решения по снижению затрат за счет ликвидации нерациональных операций. Выделение



объекта калькулирования «жизненный цикл» обеспечивает решения по управлению ассортиментом и ключевой фактор успеха – «инновации». Одним из направлений в развитии традиционных систем позаказного и попередельного калькулирования, является их интеграция с нормативным учетом затрат, калькуляционными системами «вэрибл-костинг», «АВС-костинг».

Система «нормальное калькулирование» влияет на ключевой фактор успеха «издержки» за счет выявления на бухгалтерских счетах отклонений от норм постоянных общепроизводственных расходов, и следующего за этим усиления внимания менеджеров к этим расходам и управления их величиной. Внедрение данной калькуляционной системы согласуется с требованиями МСФО 2 «Запасы». Системы нормативного учета затрат и стандарт-костинга обеспечивают поддержку трех ключевых факторов успеха: «издержки»; «время»; «качество». Основной механизм – это использование их информации для снижения затрат за счет управления отклонениями от норм. Нормативный учет затрат также перспективен с точки зрения поддержания фактора успеха «время» за счет своевременного воздействия менеджеров на причины, вызвавшие негативные отклонения от запланированного хода деятельности. Направлением совершенствования является создание системы выявления отклонений на счетах по статьям или элементам затрат в разрезе факторов в автоматизированном учете. Это обеспечит возможность оперативного получения сигналов об отклонениях в режиме реального времени. В системе управления качеством инструменты этих систем интегрируются с такими инструментами, как контрольные карты и диаграмма Парето.

Несмотря на то, что вэрибл-костинг не применяется при формировании стратегии, его роль в тактическом управлении фактором «издержки» высока. Комбинация системы «вэрибл-костинг» и ключевого фактора успеха «время» связана с оперативностью формирования данных для управления.

Создание новых калькуляционных систем вызвано усилением степени интенсивности конкуренции, они изначально были направлены на обеспечение конкурентной стратегии хозяйствующего субъекта. Для информационной поддержки ключевых факторов успеха «издержки» и «инновации» создана калькуляционная система «тагет-костинг». Она обеспечивает формирование себестоимости проектируемого или улучшаемого изделия исходя из целевых параметров. С этих позиций калькуляционная система сочетается с функционально-стоимостным анализом. Система калькулирования «по последней операции» создана для информационного обеспечения управления производством «точно в срок»; она поддерживает ключевые факторы успеха «издержки» и «время». Для этих же целей применяется также система «канбан». Она регулирует производство необходимой продукции в нужном количестве и в необходимое время, как на предприятии-производителе, так и у поставщиков и оперирует специфическими документами. Из сравнения возможностей калькуляционной системы «по последней операции» с задачами поддержания конкурентных преимуществ, следует, что они обеспечивают ключевой фактор успеха «время». Так же поддерживается фактор успеха «издержки», в связи со стремлением свести все затраты к стоимости обработки.

## Тесты

1. Подразделение затрат в учете на затраты по нормам и отклонения от норм характерно для:

- А) Позаказного калькулирования
- В) Системы «стандарт-костинг»
- С) Фактического калькулирования
- Д) Попроцессного калькулирования
- Е) ABC-калькулирования

2. Какие системы калькулирования обычно применяются на металлургических комбинатах?

- А) Попередельное калькулирование
- В) Позаказное калькулирование
- С) Фактического калькулирования
- Д) Попроцессного калькулирования
- Е) ABC-калькулирования

3. Объекты калькулирования себестоимости – это:

- А) Продукция
- В) Позаказное калькулирование
- С) Способ распределения косвенных расходов
- Д) Попроцессного калькулирования
- Е) ABC-калькулирования

4. Какой признак лежит в основе подразделения систем калькулирования на позаказное, попередельное и смешанное калькулирование?

- А) Временной разрез данных (фактических или нормативных);
- В) Объект калькулирования
- С) Степень поглощения себестоимостью продукции постоянных производственных расходов.
- Д) Ключевой фактор успеха
- Е) Калькуляционная единица

5. Какая система калькулирования традиционно применялись в отечественном учете?

- А) Система калькулирования сокращенной себестоимости на основе переменных затрат (директ-костинг)
- В) Система калькулирования полной себестоимости (абсорбшен-костинг)
- С) Система «стандарт-костинг» с возможностью единовременного отнесения на прибыль отклонений фактических затрат от стандартов
- Д) Система нормального калькулирования
- Е) Система фактического калькулирования

## Практические задания и ситуации

Задание 1. Объясните место и роль калькулирования себестоимости в управлении хозяйствующим субъектом.

Назовите виды показателей себестоимости. Какие проблемы терминологии влияют на возможную ошибочность управленческих решений?

Перечислите системы калькулирования, применяющиеся в деятельности хозяйствующих субъектов на протяжении XX и XXI вв. (традиционные системы калькулирования). Назовите системы калькулирования, получившие развитие с 1980-х гг.

Можно ли связать их появление с таким фактором внешней среды, как конкуренция?

Задание 2. Рассмотрите характерные особенности систем калькулирования с точки зрения того, для поддержания каких конкурентных преимуществ их лучше использовать.

### 4.2 Традиционные и новейшие системы калькулирования

В настоящее время применяются следующие системы калькулирования себестоимости (таблица 10).

Таблица 10 – Традиционные и новейшие системы калькулирования себестоимости

Системы калькулирования	Состав
Традиционные системы калькулирования себестоимости	Полной себестоимости (абсорбшен-костинг) и вэрибл-костинг (директ-костинг); позаказная система калькулирования; попередельная система калькулирования; их модификации; фактическое калькулирование, нормальное калькулирование, нормативный учет затрат и стандарт-костинг
Новейшие системы калькулирования себестоимости	ABC-костинг (Activity-based costing, ABC); калькулирование в системе управления «Точно в срок»; калькулирование по последней операции (endpoint costing, backflush costing, delayed costing); калькулирование по стадиям жизненного цикла (life-cycle costing); «тагет-костинг» (target-costing, калькулирование по заданным параметрам); кайдзен-костинг (kaidzen-costing, калькулирование на основе постоянного совершенствования)

Основой управленческого учета затрат является калькулирование – система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции, методы которых могут быть различны. Методы калькулирования различаются, во-первых, по полноте затрат, входящих в себестоимость (рисунок 19).



Рисунок 19 – Калькулирование себестоимости продукции с полным распределением затрат

В полную себестоимость включаются прямые и косвенные (накладные) затраты. Метод калькулирования затрат по полной себестоимости (absorption costing) предполагает разнесение всех затрат по видам выпущенной продукции.

При этом сумма прямых затрат, относимых на конкретный товар, определяется однозначно, так как она (сумма) полностью зависит от технологии выпуска продукта. Косвенные (накладные) затраты необходимы для выпуска нескольких видов продукции (услуг), поэтому требуется разработка специального метода перераспределения этих затрат между продуктами (услугами). От точности выбранного метода будет зависеть корректность себестоимости продукта, а значит и грамотность управленческих решений, принятых на основе полученной себестоимости, о целесообразности дальнейшего выпуска продукта или снятия его с производства. Калькуляция себестоимости с полным распределением затрат используется для составления внешней финансовой отчетности.

Для принятия управленческих решений в последнее время практическое применение находит неполная себестоимость, или учет затрат с калькулированием усеченной себестоимости (direct costing), который предполагает разделение всех затрат на постоянные и переменные. При этом постоянные расходы учитываются как затраты периода и не включаются в себестоимость продукции (рисунок 20).

Ценность деления затрат на постоянные и переменные заключается в повышении оперативности получения данных о прибыли. Особенностью маржинальной калькуляции является интеграция производственного и финансового учета, когда показатели производственных затрат и отчеты о прибылях и убытках представляются руководству в виде зависимости данных «стоимость – объем – прибыль», который в зарубежных источниках носит название CVP – анализа. Маржинальный доход, который представляет собой излишек дохода (выручки) от реализации по сравнению с переменными затратами

является основным параметром, на который руководство фирмы может оказывать влияние. Следовательно, для руководителя очень важно знать, как можно воздействовать на этот параметр и каковы будут результаты этого воздействия.



Рисунок 20 – Маржинальная калькуляция себестоимости продукции

Эта методика расчета себестоимости используется для принятия краткосрочных оперативных решений (например, о выпуске дополнительной единицы продукции), расчета прибыльности продукции, проведения анализа «затраты – выпуск – прибыль», определения цены на дополнительные партии продукции и анализа решений по краткосрочному изменению отпускных цен. Такая «усеченная» себестоимость стала базой для проведения маржинального анализа, то есть анализа при котором постоянные затраты вообще не рассматриваются, а оценивается только переменная часть затрат.

Сравнение полной и маржинальной калькуляции себестоимости продукции представлено на рисунке 21.

<b>Директ-костинг</b>	<b>Калькулирование по полным затратам</b>
В себестоимости готовой продукции учитываются только переменные затраты	Постоянные производственные затраты распределяются по видам продукции и учитываются в себестоимости
Затраты классифицируются на переменные, постоянные	Затраты классифицируются на прямые, косвенные
Запасы продукции оцениваются только по переменным затратам	Запасы продукции оцениваются по полным производственным затратам
Применяется для управления объемами производства, ценообразованием	Применяется для составления финансовой отчетности предприятия

Рисунок 21 – Сравнение методов калькулирования себестоимости продукции по полноте учета затрат

При методе учета полных затрат себестоимость реализованной продукции будет, как правило, больше, чем при методе переменных затрат, потому что в этом случае все производственные затраты как переменные, так и постоянные, включаются в производственную себестоимость. Все производственные затраты такие, как прямые материальные, прямые трудовые, так и общепроизводственные расходы распределяются между остатками незавершенного производства, остатками готовой продукции и себестоимостью реализованной продукции.

При методе учета усеченных затрат при расчете себестоимости единицы продукции учитывают только переменную часть производственных расходов, а все постоянные расходы рассматривают как затраты, относимые на период времени. Следовательно, постоянные затраты не относятся к остаткам незавершенного производства, остаткам готовой продукции на складе и себестоимости реализованной продукции, а полностью списываются на уменьшение операционной прибыли (выручки).

Применение разных методов учета затрат (полная или усеченная себестоимость) влияет на величину себестоимости продукции и тем самым на величину прибыли. Когда объем реализации и производства совпадают, прибыль будет одна и та же, независимо от того какой из двух методов калькулирования выбран. Когда объем производства превышает объем реализации, использование метода полной себестоимости приведет к большей величине прибыли, чем использование метода усеченной себестоимости. Обратный результат сложится при превышении объема реализации над объемом производства.

Методы расчета себестоимости подразделяются в зависимости от объекта учета затрат. Если рассматривается продукт серийного производства, все выпущенные единицы однотипны, то для калькулирования себестоимости такой продукции используется попроцессный или попередельный метод. Попроцессное (попередельное) калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы, называемые процессами (переделями).

Сущность попроцессного (попередельного) метода состоит в том, что прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по процессам, переделям (стадиям производства), даже если в одном процессе (переделе) можно получить продукцию разных видов.

Себестоимость единицы продукции определяют делением общей суммы производственных затрат, понесенных определенным подразделением за исследуемый промежуток времени, на количество единиц готовой продукции, произведенных за этот же промежуток времени.

Схема попроцессного калькулирования себестоимости продукции изображена на рисунке 22.

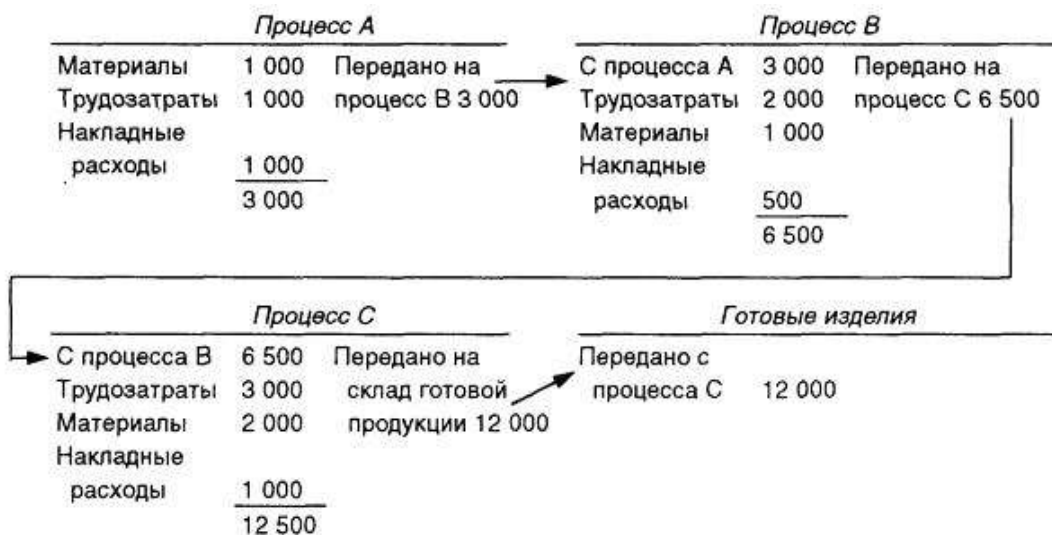


Рисунок 22 – Схема попроцессного калькулирования

Если предприятие производит продукцию с индивидуальными характеристиками, каждый продукт имеет свои особенности, то затраты должны аккумулироваться по каждому конкретному продукту-заказу и метод называется позаказный. Позаказный метод калькулирования себестоимости – метод, используемый при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции. При этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общепроизводственные (косвенные) расходы относят на каждый индивидуальный заказ или партию продукции. При определении себестоимости изделия общие производственные затраты на каждый заказ делят на количество единиц продукции, изготовленных по данному заказу.

Схема позаказного калькулирования продукции представлена на рисунке 23.

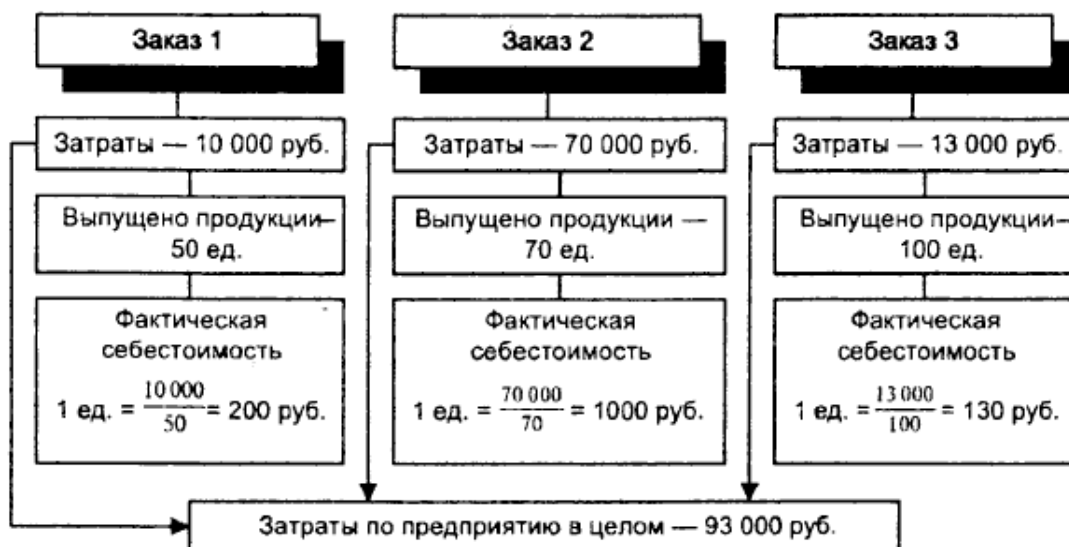


Рисунок 23 – Схема позаказной калькуляции себестоимости

В этой связи себестоимость товаров (услуг) подразделяется на фактическую, рассчитанную на основе возникших в течение отчетного периода затрат на сырье, материалы, оплату труда, электроэнергию и т. д.; и себестоимость плановую, ту, которую компания определяет на основе нормативов по всем видам затрат и отражает в планах и бюджетах.

Метод «стандарт-кост» возник в начале XX века в США и представляет собой одну из важнейших концепций управленческого учета. В основе системы «стандарт-кост» лежит нормирование затрат по статьям расходов. Это прямые материальные затраты; прямые трудовые затраты; производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, амортизация оборудования и др.), а также коммерческие расходы (расходы по сбыту, продаже продукции). Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат разработал и внедрил в 1911 г. в США Ч. Гаррисон. Идея стандарт-коста Гаррисона трансформировалась в два положения:

1) все производственные затраты должны быть соотнесены со стандартами;

2) отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть разделены по причинам.

Система нормативных (стандартных) затрат используется не только для определения себестоимости продукции (работ, услуг), но и для оценки деятельности отдельных работников и управления в целом, для подготовки бюджетов и различных прогнозов, помогает принимать решения по установлению реальных цен.

Нормативные (стандартные) затраты – это планируемые, тщательно predetermined реалистичные затраты на единицу продукта, включающие все три элемента производственных затрат – прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и производственные накладные расходы. По окончании сметного периода фактические затраты сравниваются с нормативными затратами для выявления отклонений. Аналитический учет отклонений от стандартных затрат ведут по местам возникновения, причинам и виновникам, по видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Использование отклонений помогает менеджерам в планировании и контроле операционной деятельности в организации.

Инструментарий системы «стандарт-кост» позволяет разделять общие отклонения в затратах на ценовые отклонения, возникшие в результате изменения цен ресурсов, и отклонения по эффективности, возникшие в результате перерасхода или экономии ресурсов в производственном процессе. При управлении по отклонениям в первую очередь выделяют следующие виды отклонений по затратам:

- отклонения прямых материальных затрат;
- отклонения прямого труда;
- отклонения по накладным расходам.

Виды отклонений и порядок их расчета приведены в таблице 11.



Таблица 11 – Порядок расчета основных видов отклонений по затратам и валовой прибыли

Вид отклонения	Расчет отклонения
1. Отклонения прямых материальных затрат (материалов)	
По цене используемых материалов	Разность между фактической и нормативной ценой единицы закупленных материалов, умноженная на фактически приобретенное (или использованное в производстве) количество единиц материала
По количеству используемых материалов	Разность между нормативным и фактическим количеством материалов, использованных в производстве заданного объема выпуска, оцененная по нормативной цене; (Фактическое количество — Нормативное количество) × Нормативная цена единицы материала
Совокупное отклонение расхода материалов	(Фактическое количество × Фактическая цена) – (Нормативное количество × Нормативная цена)
2. Отклонения прямых трудовых затрат	
По ставкам заработной платы	Разность между нормативной и фактической ставкой почасовой оплаты, умноженная на фактическое время работы
По выработке	(Норматив единиц трудозатрат на разрешенный фактический выпуск — Фактически использованное количество единиц трудозатрат) × Нормативная средняя цена единицы трудозатрат
По производительности труда	Разность между нормативным количеством и фактическим количеством часов прямых трудозатрат, понесенных на фактический объем производства или выпуска, умноженная на норматив трудозатрат в час; (Нормативное время на фактический выпуск продукции — Фактически отработанное время) × Нормативная почасовая ставка
Совокупное отклонение прямых трудовых затрат	(Фактическое время × Фактическая ставка оплаты труда) — (Нормативное время × Нормативная ставка оплаты труда)
3. Отклонения по производственным накладным расходам	
По переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции — Фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) × Фактический объем выпуска продукции
По постоянным накладным расходам	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции — Фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) × Фактический объем выпуска продукции
4. По валовой прибыли	
По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции — Фактическая цена единицы продукции) × Фактический объем реализации
По объему реализации	(Объем сметной реализации — Объем фактической реализации) × Нормативная прибыль на единицу продукции
Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль — Совокупная фактическая прибыль

Следует обратить внимание на различный подход к определению отклонений по таким идентичным факторам, как ставка распределения по переменным накладным расходам и затратоемкость постоянных накладных расходов.

В первом случае производится корректировка сметных данных с учетом фактического уровня деловой активности, т. е. используется гибкая смета, поскольку предполагается, что переменные накладные расходы изменяются в зависимости от уровня деловой активности. В то же время величина постоянных накладных расходов по определению не зависит от объема производства, вследствие чего корректировка сметных данных не осуществляется.

Отклонение постоянных накладных расходов по объему определяется как разность между фактическим и сметным объемами производства, умноженная на нормативную ставку распределения ПНР.

На величину прибыли оказывают влияние, как процесс реализации, так и производственный процесс. Производственный процесс представляет собой сочетание материалов, труда, а также элементов затрат, необходимых для обслуживания производства, которые данный производственный процесс превращает в форму готовой продукции. С одной стороны, определяются фактические затраты, а с другой стороны, по тем же элементам затрат рассчитывается нормативная стоимость производимой продукции. Аналогично, в процессе реализации предполагаются нормирование доходов и определение их фактической величины. Поэтому необходим механизм согласования фактической и сметной прибыли, который должен дать ответ на вопрос, какие именно различия имели место, и каковы причины их возникновения.

Управленческий анализ отклонений должен решать вопросы снижения затрат, эффективности использования ресурсов, ресурсных возможностей увеличения объемов производства и продаж, ассортимента продукции и др.

При использовании системы «стандарт-кост» незавершенное производство, готовая продукция на складе и реализованная продукция учитываются по нормативной себестоимости. Любая разница между фактической и нормативной себестоимостью отражается на соответствующих счетах отклонений, которые далее подлежат списанию на другие счета. В международной учетной практике существуют два способа списания отклонений:

- 1) списание полной суммы отклонений на себестоимость продаж или на счет конечного финансового результата;
- 2) пропорциональное распределение суммы отклонений между стоимостью запасов и себестоимостью реализации.

Традиционные калькуляционные системы продолжают функционировать, но их возможности не могут в полной мере удовлетворить требования управления предприятием в изменившихся условиях. Факторы, повлиявшие на развитие калькулирования в последней четверти XX века, представлены в таблице 12.

Таблица 12 – Факторы, повлиявшие на развитие калькулирования в последней четверти XX века

Характеристика изменений бизнес-среды и требований к калькулированию себестоимости	Влияние на развитие калькулирования себестоимости и прибыли
Повысилась степень неопределенности бизнес-среды и вслед за этим возросли риски хозяйствования. Усилилась степень интенсивности конкуренции. Ускорилось появление новых продуктов и технологий. Для снижения рисков хозяйствующие субъекты стали диверсифицировать производство, осуществлять несколько видов деятельности. Для обоснования выбора нужна информация о максимально точной индивидуальной себестоимости.	Происходит повышение требований к надежности показателя себестоимости, которая зависит от применяемых методов распределения косвенных расходов.
Сократился жизненный цикл продуктов. Функционируя в конкурентной среде хозяйствующий субъект вынужден производить сбалансированный набор продуктов, включающий как высокорентабельные продукты на стадии зрелости, так и низко рентабельные на стадии роста. То есть появилась необходимость расчета себестоимости жизненного цикла продуктов в целях стратегического управления ассортиментом и стратегического ценообразования	Как следствие сокращения жизненного цикла продуктов появилась возможность учесть затраты за отчетный период, равный жизненному циклу – вводятся новые объекты калькулирования себестоимости; происходит смещение временного вектора с прошлого на будущее.
Появляются и получают распространение новые системы управления	Новые системы производства и управления порождают изменения в теории и практике калькулирования
Для поддержания стратегии «Лидерство по издержкам» получает развитие система управления «точно в срок». Требуется специфическая система учета затрат.	Создается система калькулирования по последней операции.
Наряду с функционально-стоимостным анализом, направленным на совершенствование конструкций изделий за счет сокращения ненужных функций, получает развитие реинжиниринг бизнес-процессов, направленный на сокращение ненужных операций процессов.	Начинает активно развиваться система «ABC-костинг», обеспечивающая реинжиниринг бизнес-процессов информацией о себестоимости операций.
Стратегия дифференциации приводит к смещению акцента на научно-исследовательские работы и инновационные разработки. При сочетании конкурентных стратегий дифференциации и лидерства по издержкам требуется новое информационное обеспечение управления	Получает развитие в стратегическом управленческом учете система калькулирования прогнозной себестоимости по заданным параметрам «таргет-костинг». В оперативном учете она добавляется системой калькулирования на основе постоянного совершенствования «кайдзен-костинг»

*ABC-костинг.* В последние десятилетия в зарубежной теории и практике активно развивается новое направление в управленческом учете, охватывающее калькулирование (activity-based costing) и бюджетирование (activitybased budgeting). Эти системы дополняют систему управления на основе процессного подхода (АВМ-менеджмент, activity based management) или используются для других целей. Информация, генерируемая калькуляционной системой «ABC-костинг», предназначена для стратегических управленческих решений в области ценообразования и выбора перспективных продуктов для производства, для реинжиниринга бизнес-процессов и др.

Она может использоваться и для оперативного управления. В этом случае методика ABC в отношении распределения косвенных затрат вводится в традиционную систему калькулирования абсорбшен-костинг.

Основные причины распространения ABC в практической деятельности компаний обусловлены следующим:

1) ролью в стратегическом управлении бизнесом показателя «полная себестоимость» и с решением проблемы снижения его условности;

2) устойчивой тенденцией роста удельного веса в себестоимости продукции косвенных расходов;

3) процессами диверсификации коммерческой деятельности хозяйствующих субъектов;

4) тем, что учетная методология с использованием одной базы распределения косвенных расходов повышает степень условности показателя «полная себестоимость», так как часто делает невозможным установление причинно-следственной связи между продуктами и потребляемыми ими ресурсами.

ABC – это сложная и трудоемкая система калькулирования. И несмотря на потребности менеджмента, она бы не получила своего развития, если бы не возросшие возможности информационных технологий. Распространение ABC было обеспечено значительным снижением стоимости обработки информации в связи с развитием современных информационных систем.

В одном из названий системы ABC-костинг – двухэтапное калькулирование – отражается существенная особенность ABC, связанная с двумя шагами распределения косвенных затрат. Первый шаг – распределение косвенных затрат по операциям бизнес-процессов, второй – распределение по итоговым объектам калькулирования, например, продукции. Здесь появляется одно из принципиальных отличий ABC-костинга от традиционных калькуляционных систем, заключающегося в том, что в учетный процесс вводится понятие «операция», что отражается в названии системы – «activity-based costing», т.е. калькулирование по операциям. Операция бизнес-процесса – это событие, задание или единица работы, имеющая определенную цель. ABC-костинг использует себестоимость этих операций как промежуточную ступень для отнесения затрат на продукцию (работы, услуги) и как информацию, имеющую самостоятельное значение.

Двухшаговая процедура – проявление одной из концепций, положенной в основу ABC-костинга. Если при использовании традиционных

калькуляционных систем считается, что ресурсы поглощаются продуктами, то в системе ABC ресурсы поглощаются операциями; затем себестоимость операций поглощается продуктами.

Основной словарь ABC включает следующие ключевые термины:

- группа косвенных затрат;
- драйвер затрат (иначе носитель затрат);
- промежуточный объект калькулирования;
- итоговый объект калькулирования.

Понятие «группа косвенных затрат» отражает стоимость использованных ресурсов (материалов и др.), которые необходимо отнести на объекты калькулирования, распределив определенным образом. Данное понятие отличается от традиционной трактовки «группы косвенных затрат» тем, что в системе ABC выделяются многочисленные группы однородных косвенно распределяемых затрат, относительно которых можно подыскать драйвер затрат, отражающий причинно-следственную связь между затратами и объектами калькулирования.

Ключевое понятие «драйвер затрат» похоже на привычный термин «база распределения затрат». С точки зрения техники распределения отличий нет – это та величина, пропорционально которой распределяются косвенные расходы. С точки зрения концепции – есть. Понятие «драйвер затрат» относится к одному из положений концепции ABC: «процедуры косвенного распределения осуществляются на основе идентифицированных причинно-следственных связей». Таким образом, под словом «драйвер затрат» понимается причинно-следственная связь, фактор, влияющий на себестоимость операции, затем конечного объекта калькулирования. Термин «база распределения» в силу слишком общего характера такого смысла не имеет, особенно если учесть практику многих предприятий, применяющих в качестве базы распределения заработную плату производственных рабочих.

ABC-костинг имеет широкий спектр применения, включая обоснование решений по управлению ассортиментом, ценообразованием, выпуску новых продуктов, выбору клиентской базы на основе рентабельности покупателей, оценке деятельности центров ответственности, оценке запасов. Информация используется при бюджетировании, при реинжиниринге бизнес-процессов.

Логика системы ABC заключается в более детальном структурировании групп затрат, нахождении причинно-следственных связей, формализуемых в драйверах затрат и операций. Возможности современных информационных систем позволяют выполнять учетные процедуры достаточно эффективно. Перспективы развития калькуляционной системы ABC-костинг связаны с ее использованием для оценки деятельности центров ответственности; а также в качестве информационной основы для развития продуктов и технологических процессов. Последнее положение требует интеграции методологии ABC и функционально-стоимостного анализа.

*Калькулирование в системе управления «точно в срок».* Специальная система калькулирования «по последней операции» разработана в целях организации производства и управления «точно в срок», когда управленческие

решения направлены на радикальное снижение затрат. В первую очередь на предприятиях, применяющих систему «Точно в срок», организуются мероприятия по снижению запасов и затрат на внутривоздское перемещение грузов. Небольшие по величине запасы материалов и готовой продукции все же создаются на случай, если будут нарушены договорные условия сроков, качества, комплектации поставки материалов и т.д. Хранение запасов требует дополнительных ресурсов на содержание складских помещений, оплату труда кладовщиков. Также могут возникнуть потери в процессе хранения. При системе «точно в срок» все эти расходы стремятся свести к минимуму. Сравнение традиционной и ЛТ организации процессов на предприятии легко провести с помощью рисунка 24, где показаны принципиальные схемы материального потока при серийном производстве и производстве «Точно в срок».

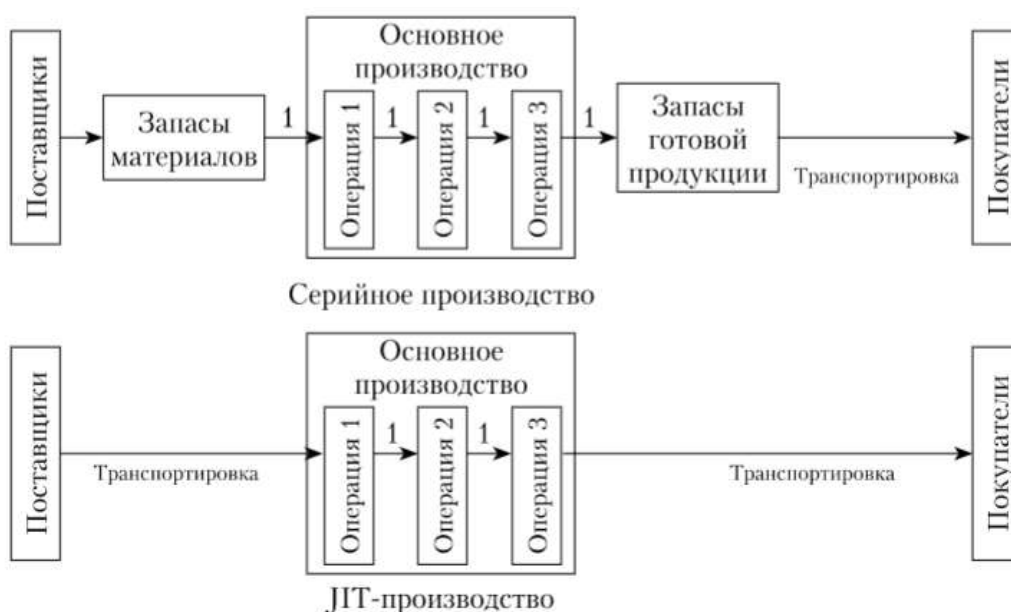


Рисунок 24 – Материальный поток при серийном и ЛТ производстве  
1– внутривоздское перемещение грузов

Система калькулирования «по последней операции» создана для информационного обеспечения управления производством «Точно в срок». В рамках калькулирования «по последней операции» есть модификации, в основе которых лежит принцип ликвидации избыточной информации для управления. В связи с минимизацией расходов на хранение и внутривоздскую транспортировку становятся нерелевантными данные бухгалтерского учета по всем стадиям движения материального потока. Как следствие вносятся изменения в рабочий план счетов, сокращаются учетные записи.

Варианты калькулирования в системе ЛТ:

- ликвидируется учет операций, связанных с движением и наличием материалов на складах;
- ликвидируется учет операций, связанных с отпуском на производство материалов и выпуском готовой продукции;

– ликвидируется учет операций, связанных с движением и наличием материалов на складах; учет затрат в процессе производства; учет операций, связанных с выпуском готовой продукции. Калькулирование себестоимости начинается только при отгрузке продукции покупателю.

*Калькулирование по стадиям жизненного цикла.* Важным шагом формирования стратегии предприятия является ориентация ключевого потенциала предприятия на продукцию и услуги, по которым оно имеет конкурентное преимущество. При этом приобретает значимость умение составить прогноз рентабельность продукта за весь жизненный цикл. Жизненный цикл продукта – это время от начала научно-технической разработки продукта до тех пор, когда компания прекращает сервисное обслуживание покупателей своего продукта. Продолжительность жизненного цикла в целом и отдельных его фаз зависит как от самого товара, так и от конкретного рынка. По общему признаку сырьевые товары имеют более длительный жизненный цикл, готовые изделия – более короткий, а наиболее совершенные технические товары – очень короткие (2-3 года). Например, у автомобилей время жизненного цикла составляет от пяти до семи лет.

Концепция жизненного цикла продукта исходит из того, что любой товар рано или поздно вытесняется с рынка другим, более совершенным или дешевым. Поэтому продуктовый портфель предприятия должен быть сбалансирован, т.е. в него должны входить продукты (работы и услуги), находящиеся на разных стадиях жизненного цикла.

Калькулирование себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта позволяет рассчитать прогнозную себестоимость каждого производимого продукта, начиная со стадии научно-технической разработки и заканчивая оказанием сервисных услуг потребителю. Ценную информацию для стратегического управления дает информация о затратах по стадиям жизненного цикла. Структура жизненного цикла продукта описывается обычно несколькими стадиями. Рассмотрим шесть стадий жизненного цикла продукта. После окончания стадии развития и испытаний, в которой продукт приносит лишь затраты, следует стадия выхода продукта на рынок. Продажи его растут медленно (происходят пробные покупки потребителями). Популярные в настоящее время растворимый кофе, персональные компьютеры и мобильные телефоны многие годы оставались на этой фазе, прежде чем достигли стадии роста. Постепенно все больше потребителей обращают внимание на новый продукт. На стадии роста достигается точка безубыточности, и объем продаж позволяет войти предприятию в зону прибыли. Далее следует переход к стадии зрелости. Объем продаж растет, однако темпы роста снижаются, продукт приносит наибольшую прибыль. В фазе насыщения рост объема продаж останавливается, некоторое увеличение продаж возможно за счет роста рынка (например, роста доходов населения). В фазе спада уменьшение объема продаж и прибыли уже невозможно остановить даже с помощью интенсивного маркетинга.

Для стадии выведения продукта на рынок характерны убытки или невысокие прибыли, так как объемы продаж незначительны, затраты на

дистрибьюцию и стимулирование сбыта относительно высоки. Зачастую, когда компания выходит с новым продуктом на рынок, то ставится задача добиться его признания не только конечными потребителями, но и торговыми предприятиями. Чтобы стимулировать продажи предприятие-производитель вводит торговые скидки, возмещает дистрибьюторам расходы на рекламу и мерчандайзинг.

Стадия роста дает увеличение прибыли, так как отношение объема продаж к расходам на дистрибьюцию увеличивается, а стоимость производства единицы продукции снижается. На этой стадии необходим анализ для выбора одного из альтернативных вариантов: рост затрат на усовершенствование товара и стимулирование сбыта с целью увеличения доли рынка или стабилизация затрат и получение максимальной прибыли. На стадиях насыщения и спада особые требования предъявляются к управленческому учету в отношении расчета точной себестоимости продукции для того, чтобы повысить уверенность при обострении ценовой конкуренции. В этой связи увеличиваются затраты, связанные с применением ресурсоемких учетных инструментов. Ценовая конкуренция требует дополнительных затрат на рекламу, на исследования и разработки с целью улучшения функциональных характеристик продукта.

Учет затрат и связанных с ними прибылей на отдельный продукт во времени позволяет принимать более обоснованные управленческие решения в отношении как этого продукта, так и аналогичных. Можно составить бюджет жизненного цикла продуктов (работ, услуг), который используется как при оперативном планировании и бюджетировании, так и при анализе маржинальной прибыли, полученной от реализации данного вида продукции (работ и услуг). Бюджетирование по стадиям жизненного цикла продукта служит важнейшим источником информации для ценообразования.

Бюджет доходов и расходов на жизненный цикл составляется для того, чтобы определить окупаемость затрат на научные исследования и разработки первых двух лет. Однако менеджмент получит лучшую информацию для управления деятельностью, если расчет будет составлен с использованием анализа «что будет, если?». Такая практика распространена и в периодическом бюджетировании с названием «составление бюджетов по сценариям». План продаж в натуральном выражении и прогнозная цена не могут быть гарантированы из-за нестабильности рынка. Поэтому сценарии составляют с различными вариантами цен или объемов продаж. Также этот инструмент управленческого учета широко используется при выборе из альтернативных вариантов одного из продуктов для производства или для ранжирования продуктов в производственной программе.

Итак, необходимость калькулирования себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта определяется следующими моментами:

- потребностью стратегического управления ассортиментом и ценообразованием;
- потребностью определения рентабельности производства продукта за прогнозируемый период;



– потребностью решения вопросов привлечения финансирования (например, долгосрочных кредитов).

Калькулирование по стадиям жизненного цикла имеет области пересечения с функционально-стоимостным анализом, тагет-костингом, АВСкостингом.

*Тагет-костинг и кайдзен-костинг.* Система калькулирования «тагет-костинг» широко используется в мире для ценообразования во многих отраслях промышленности. Цели применения систем калькулирования кайдзени тагет-костинг в стратегическом управлении заключаются в следующих основных моментах: достижение компанией более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбрать удобную ценовую политику, достижение заданной прибыли.

Временной вектор применения системы «тагет-костинг» строго определен – это будущее. Система калькулирования «кайдзен-костинг» используется как для бюджетных расчетов, так и для калькулирования фактической себестоимости продукции. Система «тагет-костинг» нацелена на доведение себестоимости продукта до заданного уровня в процессе его разработки; система «кайдзен-костинг» – на доведение отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства.

Обе калькуляционные системы могут использоваться в управленческом учете, как во взаимосвязи, так и автономно. Более характерно их применение во взаимосвязи. Прогнозное калькулирование себестоимости начинается в системе «тагет-костинг», затем калькулирование (уже фактических затрат) продолжается в системе «кайдзен-костинг». Вместе обе системы дают предприятию весьма ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбрать удобную ценовую политику для захвата или удержания соответствующих секторов рынка.

Стратегия у двух инструментов управленческого учета общая: достижение определенного уровня прибыли. Реализация стратегии происходит на разных стадиях жизненного цикла продукта, на разных стадиях цепочки ценностей и разными методами. Относительно реализации стратегии по стадиям цепочки ценностей функции систем калькулирования распределяются следующим образом:

- тагет-костинг функционирует на стадии разработки продукта;
- кайдзен-костинг функционирует на стадии производства продукта.

Тагет-костинг – это система калькулирования себестоимости по заданным параметрам для проектируемого продукта. Менеджмент компании принимает решение о выходе на рынок с новым продуктом. Маркетологи определяют сектор покупателей и прогнозируют цену продукта. Конструкторы и дизайнеры разрабатывают модель исходя из возможностей удовлетворения потребительского спроса. Планируется рентабельность нового продукта. После этих процедур составляется прогнозная калькуляция себестоимости продукта.

Если традиционный расчет представлен формулой:

$$\text{Цена} = \text{Себестоимость продукта} + \text{Плановая норма прибыли},$$

то последовательность расчета в калькуляционной системе «тагет-костинг» меняется:

$$\text{Целевая (заданная) себестоимость продукта} = \text{Цена} - \text{Плановая норма прибыли}.$$

Таким образом, задается целевая себестоимость нового продукта. В соответствии с ней осуществляются работы по подбору материалов и комплектующих изделий, найму персонала и т.д. При установлении заданной цены уменьшается потребность колебаний между предполагаемой ценой продукта, реакцией потребителей и модификацией продукта. Вместо этого сначала определяются основные характеристики продукта, а затем плановая цена на базе потребительских предпочтений и ожидаемых ответных действий конкурентов.

В результате проектирования продукта, как правило, возникает разрыв между расчетной и целевой себестоимостью. Если разрыв между этими двумя величинами велик, то, следуя идее тагет-костинга, менеджмент компании должен отказаться от проекта (идея калькуляционной системы «тагет-костинг» довольно проста: производить только те инновационные продукты, расчетная себестоимость которых не превышает целевую себестоимость). Если же расчетная себестоимость лишь не намного выше целевой себестоимости, то проект принимается (в пределах 3-5%). Возникший разрыв закрывается уже на стадии производства с помощью кайдзен-костинга.

Кайдзен-костинг – это система, основанная на философии постепенного усовершенствования качества, бизнес-процессов, снижения затрат.

## Тесты

1. Компания XRT Company производит и продает ручки по цене 10,00 у.е. за коробку. Стоимость основных производственных материалов 4 у.е. за коробку, а стоимость труда основных работников в среднем равна 0,75 у.е. за коробку. Переменные накладные затраты равны 0,25 у.е. в расчете на 1 коробку и постоянные накладные затраты равны 125 000 у.е. в год. Административные расходы постоянны и составляют 45 000 у.е. в год, а комиссионные с продажи равны 1 у.е. за коробку. Ожидается, что производство будет 100 000 коробок, этот план достигается каждый год. В пятом году было продано 75 000 коробок. Каковы запасоемкие (подлежащие включению в себестоимость запасов) затраты на коробку при использовании системы подсчета себестоимости с полным распределением затрат?

А) 4,75 у.е.

В) 5,00 у.е.

- C) 6,25 у.е.
- D) 7,25 у.е.
- E) 4,5 у.е.

2. К системам и методам формирования и исчисления затрат на предприятии в зависимости от объема затрат, относимых на их носители или степени поглощения постоянных затрат относят:

- A) Метод исчисления фактических затрат
- B) Метод стандартных затрат
- C) Метод полного поглощения затрат
- D) Попроцессный метод;
- E) Позаказный метод

3. Основным условием применения управления затратами по системе «Директ-костинг» является деление затрат организации на:

- A) Одноэлементные и комплексные
- B) Основные и накладные
- C) Постоянные и переменные
- D) Текущие и единовременные
- E) Нормативные и фактические

4. Отклонение по цене используемого ресурса рассчитывается как:

- A) Сумма фактических и сметных накладных расходов
- B) Сумма фактического количества и нормативного количества ресурса, умноженная на нормативную цену за единицу
- C) Разностью между фактическими и сметными постоянными накладными расходами
- D) Разность между фактической ценой и нормативной ценой ресурса, умноженная на фактическое количество использованного ресурса
- E) Разность между фактическим количеством и нормативным количеством ресурса, умноженная на нормативную цену за единицу ресурса

5. Финансовый результат при управлении затратами по системе «Директ – костинг» определяется по следующей схеме:

- A) Выручка от продажи продукции + постоянные затраты - переменные затраты = прибыль
- B) Выручка от продажи продукции - постоянные затраты + переменные затраты = прибыль
- C) Выручка от продажи продукции - переменные затраты - постоянные затраты = прибыль
- D) Выручка от продажи продукции + постоянные затраты + переменные затраты = прибыль
- E) Выручка от продажи продукции – совокупные затраты = прибыль

6. Отклонение по количеству использования ресурса определяется как:

- А) Сумма фактических и сметных накладных расходов
- В) Сумма фактического количества и нормативного количества использованного ресурса, умноженная на нормативную цену
- С) Разностью между фактическими и сметными постоянными накладными расходами
- Д) Разность между фактическим количеством и нормативным количеством ресурса, умноженная на нормативную цену за единицу ресурса
- Е) Разность между фактической ценой и нормативной ценой ресурса, умноженная на фактическое количество использованного ресурса

7. К системам и методам формирования и исчисления затрат на предприятии в зависимости от выбора объекта затрат или в зависимости от организации и технологии производства относят:

- А) Метод полного поглощения затрат
- В) Позаказный метод
- С) Метод сметных затрат
- Д) Метод стандартных затрат
- Е) Метод частичного поглощения затрат

8. К системам и методам формирования и исчисления затрат на предприятии в зависимости от выбора объекта затрат или в зависимости от организации и технологии производства относят:

- А) Метод полного поглощения затрат
- В) Метод стандартных затрат
- С) Метод сметных затрат
- Д) Попроцессный метод
- Е) Метод частичного поглощения затрат

### **Практические задания и ситуации**

Задание 1. Компания X производит однородный продукт, освобожденный от уплаты НДС. Выручка составляет 140 000 ден. ед.; произведено 6 000 ед. Имеется следующая информация о затратах за отчетный месяц:

1) переменные производственные затраты на единицу – 12 ден. ед.; управленческие и коммерческие переменные затраты на единицу – 4 ден. ед.;

2) общая сумма постоянных общепроизводственных расходов – 30 000 ден. ед.

Требуется:

1. Определите величину производственной себестоимости единицы продукции в системе «вэрибл-костинг»;

2. Определите величину маржинальной прибыли в системе «вэрибл-костинг» (примечание: вычитаются все переменные расходы независимо от места возникновения затрат);

3. Определите величину валовой прибыли в системе калькулирования полной себестоимости.

Задание 2. В учетной политике компании «Бакалавр 15» для калькулирования себестоимости продукции выбран позаказный метод. В качестве базы распределения общепроизводственных расходов выбраны прямые трудозатраты в человеко-часах. Имеется следующая информация о прямых затратах: на основные материалы – 90 400 руб.; на оплату труда рабочих сдельщиков и соответствующие отчисления на социальные нужды – 50 300 руб. В части косвенных общепроизводственных расходов известно, что коэффициент распределения равен 90 руб. на один человеко-час; на выполнение заказа по изготовлению партии продукции необходимо 50 человеко-часов. В заказ входит 100 единиц продукции.

Требуется: Определите себестоимость единицы продукции.

Задание 3. Производственное предприятие выпускает изделие. Имеется следующая информация о деятельности цеха А в отчетном месяце:

Показатель	Количество	Сумма, руб.
Незавершенное производство на начало месяца:	4000	4000
в том числе:		
основные материалы (100% завершенности)		1000
добавленные затраты (40% завершенности)		3000
Введено в обработку единиц	12000	
Незавершенное производство на конец месяца	2000	
в том числе 100% завершенности по материалам		
80% завершенности по добавленным затратам		
Единицы продукции, завершенные обработкой (готовая)	14000	
в том числе единицы из незавершенного производства на начало месяца	4000	
Единицы, начатые и завершенные обработкой за период	10000	
Понесенные затраты в текущем периоде		
основные материалы		24000
основной труд+ПНР – добавленные затраты		49000
Всего затрат		77000

Рассчитать себестоимость готовых изделий, произведенных в цехе А и стоимость незавершенного производства в этом цехе, используя понятие эквивалентных единиц, рассчитав их методом средневзвешенной.

Задание 4. Определить отклонение по цене материала. Нормативная и фактическая цена равны соответственно 14 руб./кг и 12 руб. /кг, а количество закупленного материала - 150 кг. Определить отклонение по цене материала.

Задание 5. Определите общее отклонение по затратам на материал. Нормативные издержки на материал на единицу продукции равны 100 руб/кг, а фактический выпуск продукции составил 50 кг. Фактические затраты на материал равны 4800 руб.

Задание 6. Определите отклонение по производительности труда. Нормативное рабочее время для фактического выпуска продукции равно 100 час, а фактически отработанное время составило 90 час. Нормативная ставка заработной платы равна 80 руб./час.

Задание 7. Предполагается, что переменные накладные расходы будут изменяться в зависимости от времени труда основных работников. Ставка заработной платы основных работников равна 90 руб./час, а труд основных работников составил 1000 час. Фактические переменные производственные накладные расходы равны 85000 руб. Определите отклонение переменных накладных расходов по затратам.

Задание 8. «Функциональный подход все еще находится на относительно начальном этапе своей разработки, и его последствия для контроля процессов могут оказаться более важными, чем последствия с точки зрения практических приложений приемов калькуляции себестоимости. Каждой организации уже пора проанализировать, в какой степени условия ее деятельности соответствуют необходимости использования функционального подхода». Вам необходимо:

- 1) сопоставить характеристики организаций, которые получают выгоды от применения функционального подхода к калькуляции себестоимости, с теми, у которых таких выгод не будет;
- 2) пояснить, в какой мере функциональные системы калькуляции себестоимости могут применяться для управления расходами, а также каковы ограничения этих подходов;
- 3) пояснить сущность применения целевой калькуляции себестоимости для управления себестоимостью продукции.

#### **4.3 Учет издержек комплексного производства и побочного продукта**

Комплексными считаются производства, при которых производственный процесс предполагает одновременный выпуск различных продуктов в определенных количественных соотношениях. Примерами таких отраслей являются переработка сельскохозяйственной продукции (молокозавод – молоко, сливки, масло, творог), химическая промышленность (завод органической химии – этилен, пропилен, бензол).

Результатом комплексного производства может быть основная (совместно производимая) и побочная продукция. Различие между совместно производимыми и побочными продуктами в значительной степени зависит от их рыночной (продажной) стоимости. Совместно производимые продукты имеют большую рыночную стоимость, чем побочные продукты, и, как правило, выпускаются в больших количествах. Важной особенностью совместно производимых продуктов является то, что отдельно взятый продукт не может рассматриваться как главный (основной).

Себестоимость совместно производимых и побочных продуктов рассчитывается достаточно сложно, поскольку комплексные затраты являются неделимыми. При одновременном производстве комплексные и побочные продукты не имеют прослеживаемых индивидуальных затрат до точки разделения. Используя приведенный ранее пример по нефтеперерабатывающей отрасли, следует отметить, что все многочисленные продукты нефтепереработки являются комплексными, поскольку получаются из одного и того же сырья. И до тех пор, пока они не будут идентифицированы как отдельные продукты, стоимость поиска, разработки и добычи нефти представляет собой комплексные затраты.

Комплексные затраты должны быть оценены и распределены между совместно производимыми продуктами. Понятие «комплексные затраты» относится только к тем затратам, которые связаны с одновременным производством двух или более продуктов до того момента, где они могут быть идентифицированы.

Несмотря на определенные проблемы, связанные с распределением комплексных затрат, данная процедура необходима для расчета себестоимости совместно производимых и побочных продуктов по целому ряду причин.

Во-первых, для составления финансовой отчетности требуется оценка запасов и себестоимости продаж. Если пренебречь распределением комплексных затрат на конкретные продукты, себестоимость проданных изделий будет включать все комплексные затраты, а запас совместно производимых продуктов на конец периода – показываться в нулевой оценке.

Во-вторых, в случае потерь или порчи комплексных продуктов их необходимо оценить, а значит, необходимо разделить комплексные затраты между производственными потерями и остальными продуктами.

И наконец, в-третьих, многие компании рассчитывают вознаграждение исполнителям исходя из их личного вклада в доход подразделения. Если два или более подразделения создают один комплексный продукт, то необходимо разделить исходные и добавленные затраты процесса.

Чтобы сделать приемлемым распределение комплексных затрат, прежде всего нужно определить точку в технологическом процессе, где совместно производимые и побочные продукты становятся индивидуально идентифицированными. Такая точка получила название точки разделения (или раздела).

Термин «побочные продукты» (попутные, остаточные) используется для определения одного или более продуктов не значительной общей стоимости, которые получаются в едином технологическом процессе вместе с продуктом большей общей стоимости. Как правило, продукты с большей стоимостью, также называемые «основные продукты» (целевые), производятся в больших объемах, чем побочные.

Учет побочных продуктов делает необходимым знание технологических факторов, лежащих в основе производства. Побочные продукты можно разделить на две группы в зависимости от возможности их продажи в точке разделения: одни реализуются сразу после их идентификации, другие требуют дальнейшей обработки.

Многочисленные подходы к учету побочных продуктов сводятся к двум основным методам:

- в зависимости от фактического производства побочного продукта;
- в зависимости от фактической реализации побочного продукта.

Рассмотрим два метода учета побочных продуктов. Согласно первому методу на побочные продукты относятся прогнозируемая чистая стоимость их реализации или чистая рыночная стоимость. Эта сумма вычитается из себестоимости основной продукции, произведенной в том же отчетном периоде, что и побочная продукция.

Поскольку данный метод использует прогнозные показатели, то может образоваться разница между фактической и оценочной стоимостью. Если рыночная стоимость относительно стабильна, эта разница будет небольшой, и необходимости в корректировке стоимости побочных продуктов или дохода предыдущего периода не возникает. Полученные отклонения можно отразить как доход или потери от продаж побочных продуктов. Если различие существенное, целесообразно более точно классифицировать продукт как совместно производимый или основной, а не как побочный.

В отечественном учете побочная продукция также отражается в калькуляциях себестоимости основной продукции как вычет из общей суммы затрат на производство. Однако оценивается побочная продукция в зависимости от качества и характера использования – по цене реализации или в долях от нее, по стоимости возможного использования, по стоимости сырья, введенного в технологический процесс, и т.п.

Согласно второму методу комплексные затраты не распределяются на производство побочного продукта. Все материальные и добавленные в процессе производства затраты до точки разделения относятся на основной продукт. Основанием для применения этого упрощенного метода является намерение компании производить именно основные продукты, а не побочные. Побочные продукты оцениваются только по затратам на их производство после точки разделения и распределенным административным и коммерческим расходам. Поэтому запасы побочных продуктов на конец периода оцениваются по нулевой стоимости (или по стоимости делимых затрат). Учет побочных продуктов ведется в количественных показателях.

Доход, полученный от продажи побочного продукта, за вычетом указанных расходов чаще всего рассматривается либо как прочий доход, либо как дополнительный доход от продаж, либо как уменьшение себестоимости реализации основного продукта. Недостатком данного метода является то, что стоимость запасов основного продукта на конец периода несколько завышается, так как часть затрат принадлежит побочному продукту.

Основное различие между двумя рассмотренными методами учета побочных продуктов заключается в следующем: один метод предполагает отнесение прогнозируемых затрат на побочные продукты при их производстве, а другой – нет.

Если стоимость побочных продуктов значительна, предпочтительнее относить чистую реализационную (рыночную) стоимость на запасы побочных



продуктов при их производстве. Такой подход имеет сходство с методами, применяемыми при учете комплексных продуктов. Он соотносит в большей степени учет побочных продуктов со временем их производства, чем с моментом их фактической продажи. Если стоимость побочных продуктов настолько мала, что не затрагивает запасы, метод чистой рыночной стоимости как прочего дохода предпочтительнее.

Другое отличие заключается в том, что второй метод предполагает использование фактических данных, поскольку расчет производится во время реализации побочных продуктов. Первый же метод имеет дело с прогнозными или оценочными показателями, так как уменьшение комплексных затрат происходит во время производства побочных продуктов, т.е. до их фактической реализации.

После выбора метода учета побочных продуктов комплексные затраты распределяются на совместно производимые (основные) продукты, которые рассматриваются как равнозначные объекты калькулирования. Для расчета ставок распределения используются, как правило, натуральные показатели либо рыночная или продажная стоимость комплексных продуктов. Таковы два основных подхода к распределению комплексных затрат на совместно производимые продукты.

Применение натуральных показателей предполагает, что каждый совместно производимый продукт приносит одинаковый доход, для получения которого предприятие понесло соответствующую объему производства каждого продукта долю комплексных издержек. Поскольку метод натуральных показателей не требует оценивать продажную или рыночную стоимость продукта, затраты могут относиться на продукты вне зависимости от соотношения дохода и объема производства.

Объем производства может быть выражен в различных единицах измерения, что приводит к использованию двух разновидностей метода натуральных показателей, а именно:

- количественного метода;
- метода весовых факторов (метода средней взвешенной).

Чтобы распределение комплексных издержек обеспечивало приемлемое соотношение дохода и затрат, используют метод, базирующийся на рыночной стоимости. В качестве базы распределения комплексных затрат могут использоваться продажные или рыночные цены, причем для отражения количества совместно производимых продуктов рассчитываются средневзвешенные цены. Применение рыночной или продажной стоимости для расчета ставок распределения характеризует долю каждого продукта в покрытии комплексных затрат. Существует несколько разновидностей распределения комплексных затрат на базе рыночной или продажной стоимости, основными из которых являются:

- метод постоянной доли валовой прибыли;
- метод чистой стоимости реализации.

*Метод постоянной доли валовой прибыли.* Если совместно производимые продукты можно продать сразу после их идентификации в точке разделения без

дальнейшей обработки, то цены, по которым они будут проданы, можно считать рыночными. Хотя компания может решить, что экономически целесообразнее реализовать данные продукты после дальнейшей обработки, такой подход не уменьшает значимости метода постоянной доли валовой прибыли. Сторонники данного метода считают, что комплексные затраты должны быть отнесены на продукты в соответствии с их рыночной стоимостью, поскольку при отсутствии таких затрат не существует и рыночной стоимости. Стоимость запасов совместно производимых продуктов оценивается по отнесенным на них комплексным затратам.

Метод постоянной доли валовой прибыли предполагает, что каждый совместно производимый продукт получает один и тот же процент валовой прибыли на единицу продукции, поскольку нет затрат после точки разделения. Одинаковая валовая прибыль демонстрирует важную концепцию данного метода. Это допущение, что каждый совместно производимый продукт вносит в точке разделения ту же долю в маржинальный доход, что и любой другой совместно производимый продукт. Вводимые в процесс затраты сопоставляются с доходами, получаемыми от каждого выпуска.

*Метод чистой стоимости реализации.* Продукты, которые еще не достигли в точке разделения стадии продажи и поэтому не имеют рыночной стоимости, требуют дальнейших шагов по распределению комплексных затрат. При этом определяется гипотетическая рыночная стоимость в точке разделения, которая рассчитывается путем вычитания делимых затрат (затрат после точки разделения) из рыночной стоимости в первом возможном пункте продаж каждого совместно производимого продукта.

Делимые затраты включают не только производственные расходы, связанные с дальнейшей обработкой, но и административные и коммерческие расходы, относящиеся к конкретным продуктам. Если делимые затраты являются существенными и сильно варьируются между продуктами, такие расходы обязательно должны быть учтены при распределении комплексных затрат между продуктами. Данный подход к распределению комплексных затрат получил название метода чистой стоимости реализации.

Методу чистой стоимости реализации присуще допущение, заключающееся в том, что самым оптимальным приближением к гипотетической рыночной стоимости совместно производимых продуктов в точке разделения является первый пункт возможной реализации после точки разделения. Даже в тех случаях, когда возможны несколько пунктов продаж. Иными словами, если продукт в результате обработки после точки разделения может быть продан как продукт А (первый пункт реализации), а после дальнейшей обработки – как улучшенный продукт А (второй пункт реализации) и так далее, все равно для распределения комплексных затрат принимается во внимание рыночная (продажная) стоимость продукта А (а не улучшенных продуктов А).

Если часть совместно производимых продуктов может быть продана в точке разделения, а часть требует дальнейшей обработки, то для распределения комплексных затрат между продуктами первой группы в качестве базы

целесообразно использовать фактическую рыночную стоимость в точке разделения, а для второй группы – приблизительную рыночную стоимость.

*Количественный метод.* Данный метод предполагает распределение комплексных затрат на базе таких единиц измерения, как тонны, литры, кубические метры и т.п. Так, в нефтепереработке единица калькуляции – одна тонна нефтепродуктов. Естественно, совместно производимые продукты должны быть измерены в таких единицах. Если это не представляется возможным, единицы должны быть пересчитаны в общий для всей производимой продукции показатель (например, минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества – азота, фосфора, калия).

*Метод весовых факторов (метод средней взвешенной).* Во многих отраслях по причине различий в технологии и условиях производства отдельных видов продукции, рассмотренные выше методы не совсем подходят для распределения комплексных затрат. Компании нередко применяют весовые факторы, относимые на каждую единицу продукции. Они базируются на параметрах единицы продукции, сложности производства, времени, потраченном на производство единицы, различиях в требуемом уровне квалификации производственного персонала, стоимости используемых материалов и др. Короче говоря, используются факторы, которые управляющие расценивают как значимые или существенные для данного производства.

При этом методе сначала количество произведенных единиц каждого вида продукции умножается на количество весовых факторов. Затем комплексные затраты распределяются в полученной пропорции.

## Тесты

1. Комплексным называют производство в случае:

- А) Одновременного получения на некоторой стадии технологического процесса двух и более продуктов
- В) Сложного технологического процесса, состоящего из нескольких стадий
- С) В ходе технологического процесса получают один продукт
- Д) Технологический процесс имеет четко разделенные точки производства
- Е) Не существует

2. Совместные продукты – это:

- А) Продукты, которые имеют незначительную рыночную стоимость по сравнению с основными продуктами и слиты с ними до точки раздела
- В) Продукты, которые имеют значительную рыночную стоимость по сравнению с основными продуктами, и не слиты с ними до точки раздела
- С) Продукты, которые имеют значительную рыночную стоимость и не существуют как индивидуальные продукты до точки раздела
- Д) Продукты, которые имеют незначительную рыночную стоимость и существуют как индивидуальные продукты до точки раздела
- Е) Не существует

3. Побочные продукты – это:

- А) Продукты, которые имеют незначительную рыночную стоимость по сравнению с основными продуктами и слиты с ними до точки раздела
- В) Продукты, которые имеют значительную рыночную стоимость по сравнению с основными продуктами, и не слиты с ними до точки раздела
- С) Продукты, которые имеют значительную рыночную стоимость и не существуют как индивидуальные продукты до точки раздела
- Д) Продукты, которые имеют незначительную рыночную стоимость и существуют как индивидуальные продукты до точки раздела
- Е) Не существует

4. В методе стоимости в точке раздела предполагается, что:

- А) Затраты комплексного производства распределяются так, чтобы процент валовой прибыли был одинаков для каждого вида продукции.
- В) Совместная продукция после точки раздела требует дальнейшей доработки.
- С) Совместная продукция считается готовой в точке раздела и не требует дальнейшей доработки.
- Д) Совместная продукция считается готовой в точке раздела и не требует дальнейшей доработки.
- Е) Не существует

### **Практические задания и ситуации**

Задание 1. Предприятие производит из одного сырья продукты А и В. Комплексные затраты перед точкой раздела составили 50000 руб. Продукты А и В продаются без дополнительной дальнейшей обработки. Реализовано 800 л. продукта А по цене 100 руб./л и 400 л продукта В по цене 50 руб./л. Распределите затраты (руб.) методом стоимости в точке раздела и методом натуральных показателей для продукта А и В.

Задание 2. Предприятие производит из одного сырья продукты А и В, которые после точки раздела подвергаются дальнейшей обработке. Продукт А перерабатывается в продукт А1 (дополнительные затраты 20000 руб.). Продукт В перерабатывается в продукт В1 (дополнительные затраты 10000 руб.). Комплексные затраты перед точкой раздела составили 50000 руб. Реализовано 800 л продукта А1 по цене 150 руб./л и 400 л продукта В1 по цене 70 руб./л. Распределите затраты методом чистой реализации и методом постоянного процента валовой прибыли на продукт А и В.

#### 4.4. Контрольные вопросы

1. В чем сущность метода калькулирования себестоимости по полным затратам?
2. Каковы основные ограничения методов калькулирования по полным и по переменным затратам для принятия управленческих решений?
3. Почему возникли системы калькулирования по переменным затратам?
4. Раскройте сущность калькулирования себестоимости по методу «директ-костинг».
5. Как изменения запасов влияют на размер прибыли, исчисленной в соответствии с методом полных затрат и методом «директ-костинг»?
6. В чем состоят особенности составления маржинального отчета о прибылях и убытках?
7. Что такое показатель маржинального дохода и каковы направления его использования?
10. Перечислите преимущества и недостатки метода «директ-костинг».
11. Назовите основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в управленческом учете, их общие черты и различия.
12. Какова область применения позаказного метода?
13. Как осуществляется учет материальных затрат при позаказном методе калькулирования?
14. Каким образом учитываются трудовые затраты при позаказном методе калькулирования?
15. Назовите преимущества и ограничения позаказного метода
16. Какова область применения попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости?
17. Назовите общие черты попроцессного и позаказного методов.
18. В чем состоят основные различия попроцессного и позаказного методов?
19. Перечислите преимущества и ограничения попроцессного метода.
20. В чем сущность метода «стандарт-кост»?
21. Дайте общую характеристику анализа отклонений.
22. Расскажите об анализе отклонений по прямым материальным и трудовым затратам.
23. Как проводится анализ отклонений по производственным накладным расходам?
24. Расскажите о согласовании сметной и фактической прибыли.
25. Какие существуют варианты списания отклонений?
26. Для чего необходимо исследование отклонений?
27. В чем заключается роль и значение функционального метода учета затрат в управленческом учете?
28. Каковы основные причины возникновения метода ABC?
29. Раскройте сущность функционального метода и его влияния на процессы калькулирования себестоимости.

30. В чем состоят основные различия учета затрат в соответствии с традиционными и функциональным методом?
31. Перечислите основные этапы использования функционального метода на предприятии.
32. Охарактеризуйте носители затрат при функциональном методе.
33. Каковы основные преимущества функционального метода учета затрат?
34. Как применение метода ABC влияет на управление предприятием?
35. Назовите основные недостатки и ограничения функционального метода учета затрат.
36. Когда и в какой стране был разработан метод калькулирования себестоимости по целевым затратам «таргет-костинг»?
37. Объясните, как устанавливается целевая цена.
38. Назовите основные отличия целевых затрат от нормативных затрат, исчисленных в соответствии с методом «стандарт-кост».
39. В чем заключаются основные преимущества и ограничения метода «таргет-костинг»?
40. Как применение метода «таргет-костинг» влияет на управление предприятием?

## Тема 5 Бюджетирование в системе управленческого учета

В результате освоения материала данной темы студент должен:

- **знать** сущность и цели бюджетирования, основные виды бюджетов и методы их составления;
- **уметь** соотносить бюджеты и центры финансовой ответственности, рассчитывать гибкий бюджет для любого уровня производства и осуществлять анализ отклонений;
- **владеть** навыками составления операционных и финансовых бюджетов предприятия и анализировать отклонения по ним.

### 5.1 Бюджетирование в системе планирования организации

Планирование представляет собой постановку целей деятельности в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть предприятию за тот или иной период. Необходимость составления планов определяется многими причинами, главной из которых является неопределенность будущего. Именно эта фундаментальная особенность требует специальных упреждающих действий для оптимизации экономических последствий.

В зависимости от периодов планирования (период планирования – временной промежуток, на который составляются и в течение которого реализуются планы) различают:

- 1) оперативное (текущее) планирование – на период до одного года;
- 2) тактическое (среднесрочное) планирование – на период один – три года;
- 3) стратегическое (долгосрочное) планирование – на период свыше трех лет.

Процесс определения целей является ключевым во всех процедурах планирования. Именно с него начинается любой цикл планирования, и именно с целевыми установками сравниваются фактически достигнутые результаты. Внедрение на предприятии системы планирования позволяет решить следующие задачи:

- повысить эффективность использования ресурсов предприятия;
- обеспечить координацию деятельности и взаимосвязь интересов отдельных подразделений и предприятия в целом;
- прогнозировать, анализировать, оценивать варианты хозяйственной деятельности предприятия и повышать обоснованность принимаемых управленческих решений;
- обеспечить финансовую устойчивость и улучшить финансовое состояние предприятия.

Бюджет – это количественно детализированный план деятельности организации в целом и отдельных ее сегментов, направленный на достижение целей организации. В этом простом определении затронуты три основных аспекта бюджетирования. В первую очередь речь идет о направленности бюджетов в будущее. Прошлое в системе планирования не имеет никакой

ценности, достигнутые результаты являются лишь ориентирами при формировании системы плановых показателей и базой для возможных сравнений.

Второй аспект касается детализации, бюджет обязательно должен быть количественным, поскольку дает возможность определить ресурсы и усилия, которые потребуются для достижения цели. Кроме того, по истечении бюджетного периода легко будет определить, достигнута ли цель.

И третий аспект, содержащийся в определении, касается контроля. Бюджетирование – важный момент контроля оптимального использования ресурсов. Бюджеты не имеют ценности сами по себе, они ценны настолько, насколько способствуют достижению целей организации и позволяют соотнести фактически полученный результат с плановыми показателями и целями, определенными в стратегическом плане. С помощью анализа бюджетных отклонений и проведения своевременных мероприятий по их устранению создается механизм самоокупаемости и в дальнейшем прибыльности производственного процесса.

Кроме того, из-за невозможности предсказания будущих результатов, главной целью составления любого плана становится не определение точных цифр и ориентиров, поскольку сделать это невозможно в принципе, а идентификация по каждому из важнейших направлений некоего «коридора», в границах которого может варьировать тот или иной показатель. Такая возможность реализуется в системе бюджетирования в виде гибких бюджетов.

Бюджетирование также целесообразно в связи с потребностью во взаимной увязке потоков ресурсов, занятых в разных бизнес-процессах.

Внедрение и поддержание системы бюджетирования в организации невозможно без передачи разного рода сведений от одного подразделения к другому, с одного уровня управления на другой. В системе бюджетирования доминирующими будут вертикальные информационные потоки. Они могут быть построены одним из двух способов:

– «сверху вниз» – нисходящие информационные потоки в процессе бюджетирования для передачи сведений «идеологического», программного характера, включая формы бюджетов и методики их разработки с верхних ступеней нижним ступеням иерархии;

– «снизу вверх» – восходящие информационные потоки для передачи сведений с нижних ступеней организационной иерархии к высшему руководству в процессе бюджетирования.

Оба варианта бюджетирования – и «сверху вниз», и «снизу вверх» – имеют свои достоинства и недостатки. В системах бюджетирования второго типа достоинством является вовлеченность в процесс бюджетирования руководителей низшего уровня и специалистов, мотивируя их деятельность по выполнению бюджета. Однако менеджеры низших уровней управления, чувствуя ответственность лишь за непосредственно вверенный им участок работы, будучи включенными в разработку бюджетов своих подразделений, сознательно завышают собственные затраты и занижают плановую производительность. Такое несоответствие бюджета максимальным



возможностям подразделения можно назвать своеобразным бюджетным люфтом; он позволяет менеджерам выполнить бюджет даже в случае его последующей значительной корректировки на более высоких уровнях руководства.

Вторым существенным недостатком системы бюджетирования «снизу вверх», связанным с первым, является необходимость долгого согласования бюджетов различных структурных единиц организации. Масса времени и сил тратится как на устранение бюджетного люфта, так и на приведение показателей разных подразделений в соответствие друг другу.

Вариант бюджетирования «сверху вниз» лишен указанных недостатков, обеспечивая согласованность бюджетов с минимальными затратами времени и сил персонала организации. Однако план, составленный исключительно по принципу «сверху вниз», либо окажется совсем невыполнимым, либо потребует серьезных корректировок в течение бюджетного периода.

На практике процесс бюджетирования в организации предполагает комбинации информационных потоков и включает в себя несколько итераций – документы и нормативы передаются «снизу вверх», а затем возвращаются назад для уточнения и более тесной увязки с бюджетами других центров ответственности. Опыт показывает, что более продуктивным с точки зрения затрат на бюджетирование бывает именно такой вариант – информационные потоки организованы преимущественно по принципу «сверху вниз» с ограниченным участием менеджеров и специалистов низших уровней управления организацией.

Создание системы бюджетирования – достаточно сложный и кропотливый процесс. Сначала должны быть уточнены цели и задачи бюджетирования, которые заключаются:

- в разработке и контроле стратегических и тактических планов предприятия;
- контроле затрат и управлении ими, в том числе через установление плановых норм использования ресурсов;
- координации деятельности различных подразделений предприятия;
- коммуникации, т.е. доведении планов до сведения руководителей разных уровней;
- мотивации руководителей на местах на достижение целей предприятия;
- контроле за доходностью бизнеса и его финансовым состоянием;
- в сравнительном анализе запланированных и полученных результатов.

Бюджетный процесс в организации имеет циклический характер с периодом, равным временному интервалу, на котором осуществляется бюджетирование, и для которого разрабатывается бюджет. Этот интервал называется бюджетным периодом. Если бюджет в организации составляется на год, значит ее бюджетный период – год.

Бюджетирование, однако, касается не только периода, к которому относится план. Очевидно, что разработка плана должна начаться еще до начала бюджетного периода, а процедуры контроля завершиться после него. Все эти составляющие формируют бюджетный цикл, который объединяется в

три основные фазы, четко разграниченные по времени. До начала бюджетного периода этапы подготовки бюджета объединены в фазу планирования. С началом бюджетного периода начинается фаза реализации, которая включает помимо исполнения бюджета все текущие аналитические процедуры. Подготовка итоговых отчетов и анализ ex post формируют завершающую фазу бюджетного цикла. Таким образом, бюджетный цикл, соответствующий одному бюджетному периоду, длится гораздо дольше, чем сам бюджетный период, поскольку начинается задолго до его начала и заканчивается после его завершения, когда уже наступила фаза реализации следующего цикла. На практике получается, что через весьма небольшой промежуток времени после завершения отчета об исполнении бюджета нужно начинать готовить следующий бюджет.

Чтобы легче планировать и контролировать деятельность отдельных менеджеров и подразделений, достичь необходимой прозрачности в управлении, многие предприятия приходят к децентрализации принятия решений, что обеспечивается путем создания финансовой структуры предприятия.

Финансовая структура составляет основу планирования и контроля деятельности предприятия и представляет собой совокупность центров финансовой ответственности (ЦФО), связанных между собой линиями ответственности.

Система учета по ЦФО – основа системы бюджетирования. Она обеспечивает руководителей информацией о достижении плановых показателей и причинах отклонений от них. ЦФО являются не только местами возникновения затрат – местами первичного потребления ресурсов, но и предполагают возложение ответственности на руководителя за достижение установленных плановых показателей в части доходов и расходов и наделение их соответствующими полномочиями.

В зависимости от масштаба решений, которые может принимать руководитель ЦФО, выделяют центры инвестиций, прибыли, доходов, затрат:

- руководитель центра инвестиций отвечает за организацию и эффективность новых бизнес-проектов, прибыль от которых ожидается в будущем;

- руководитель центра прибыли отвечает за реализацию одного или нескольких бизнес-проектов, обеспечивающих получение и учет прибыли;

- руководитель центра дохода в рамках выделенного бюджета отвечает за достижение заданного уровня доходов (выручки);

- руководитель центра затрат отвечает за соблюдение планового уровня затрат по производству заданного количества продукции (выполнения работ, оказания услуг). Эта форма в наибольшей степени подходит для производственных и обеспечивающих подразделений. Критерием оценки для таких центров является точность исполнения установленных лимитов затрат при выполнении заданных объемов производства с соблюдением установленных сроков и обеспечением требуемого качества.

Главный инструмент управленческого учета, позволяющий контролировать деятельность центра затрат, – смета, которая для центра затрат должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат.

Глубина детализации ЦФО должна соответствовать требованию, согласно которому затраты на управление данным ЦФО не должны превышать получаемого от него эффекта. Можно установить формальный критерий: затраты ЦФО должны быть не менее 2% затрат всей организации. Уровень существенности зависит от масштабов организации.

Будем понимать под «единицей (элементом) затрат» место возникновения затрат или часть технологического цикла. Порядок формирования ЦФО зависит от сферы деятельности предприятия, его мощности, отраслевой специфики, организационной структуры, технологического процесса и даже месторасположения. На практике выработаны лишь некоторые ориентиры при выборе ЦФО. Например, центры затрат – это чаще всего производственные подразделения, отдел закупок, отделы административно-управленческого аппарата и т.д. Оценка их деятельности зависит, прежде всего, от эффективности использования ресурсов – выпуска продукции и связанных с ним затратами. Центры продаж – коммерческие, маркетинговые, сбытовые подразделения, ответственные за реализацию. Основной показатель их деятельности – объем продаж, выручка от реализации. Центры прибыли – относительно самостоятельные подразделения, руководители которых ответственны и за затраты, и за продажи, следовательно, и за размер получаемой прибыли.

Нельзя построить финансовую структуру, не разобравшись в бизнес-процессах, четко не описав функции для каждого структурного звена для постановки бюджетирования, в связи с чем, каждой функции должна соответствовать своя статья из бюджета доходов и расходов.

Структура системы текущих бюджетов разрабатывается организацией самостоятельно с учетом особенностей деятельности, организационной структуры (ЦФО), практикуемых менеджментом предприятия подходов к планированию и других факторов. Типология бюджетов приведена на рисунке 25.

Практически все хозяйствующие субъекты, так или иначе, планируют свою деятельность хотя бы в краткосрочном периоде. При этом масштаб системы бюджетирования, степень ее разработанности, количество вовлеченных людей будут сильно различаться. Бюджет малого предприятия, возможно, формирует его руководитель единолично или с помощью одного-двух сотрудников.

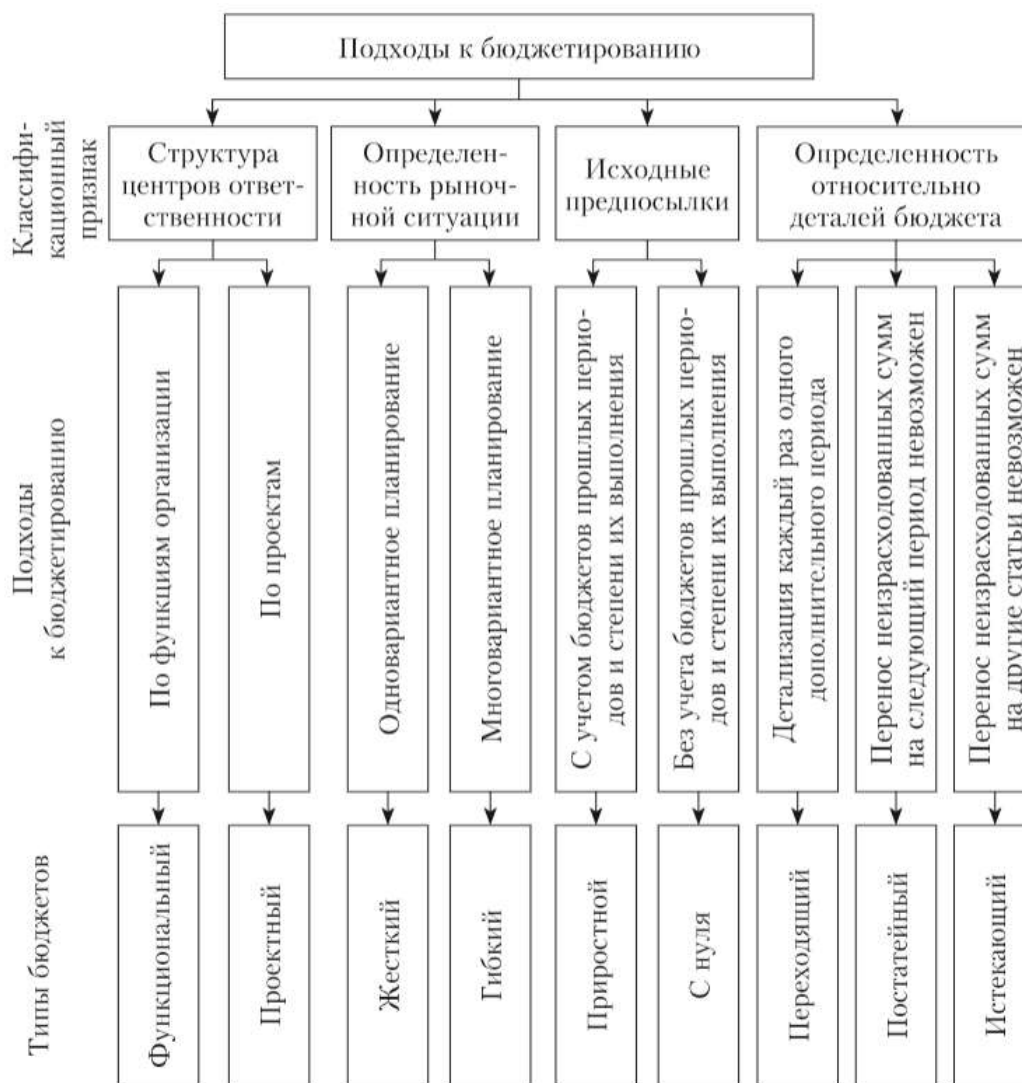


Рисунок 25 – Классификация подходов к бюджетированию и типы бюджетов

Бюджет организации, средней по масштабам деятельности, разрабатывает группа руководителей подразделений (центров ответственности), а координирует чаще всего руководитель финансовой службы. В крупных компаниях с разветвленной организационной структурой функционирование системы бюджетирования поддерживается бюджетным комитетом – коллегиальным органом, состоящим из представителей всех (или нескольких) бюджетных центров, т.е. организационных единиц или функциональных структур, для которых разрабатываются самостоятельные бюджеты. Поскольку наиболее работоспособным является комитет, состоящий не более чем из 10 членов, на практике зачастую именно такое число бюджетных центров делегирует своих представителей в состав бюджетного комитета. Это делается как для сохранения работоспособности комитета, так и для более четкого определения полномочий его членов.

Особенности деятельности бюджетных комитетов зависят от особенностей самих организаций, однако их основные функции являются общими для всех: конверсия стратегических бюджетов в операционные; организация рабочих

совещаний; утверждение функциональных бюджетов и их консолидация в мастер-бюджет; рассмотрение отчетов о выполнении бюджетов и анализ существенных отклонений; разрешение конфликтов.

Во главе бюджетного комитета обычно стоит руководитель организации, а взаимодействие между различными участниками и функциями бюджетного комитета осуществляет координатор. Обычно на эту должность назначают одного из сотрудников финансовой службы, занимающегося управленческим учетом и компетентного в вопросах планирования.

Заседания бюджетного комитета могут проводиться регулярно либо по заранее утвержденному расписанию в соответствии с этапами бюджетного цикла.

Одной из функций бюджетного комитета является выработка специального документа (Положение о бюджетах, Бюджетный регламент, Бюджетное руководство, Руководство по составлению бюджетов). Этот документ должен включать в себя:

- описание системы бюджетирования;
- состав и регламент работы бюджетного комитета;
- список функций его членов;
- список плановых документов (бюджетов подразделений, функциональных бюджетов и т.п.);
- сроки подготовки и представления плановых документов;
- ответственных за подготовку и выполнение бюджетов;
- механизм текущей корректировки показателей;
- форматы плановых документов и отчетов об их исполнении;
- сроки и формы представления отчетов.
- другую информацию, касающуюся функционирования системы бюджетирования организации.

## Тесты

1. Центр затрат – это:

- А) Сегмент внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение;
- В) Подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты;
- С) Подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты;
- Д) Подразделение, руководитель которого отвечает, как за затраты, так и за прибыли;
- Е) Подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты

2. Центр выручки – это:

- А) Сегмент внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение;
- В) Подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты;

- С) Подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты;
- Д) Подразделение, руководитель которого отвечает, как за затраты, так и за прибыли;
- Е) Подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты

3. Центр ответственности – это:

- А) Сегмент внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение;
- В) Подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты;
- С) Подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты;
- Д) Подразделение, руководитель которого отвечает, как за затраты, так и за прибыли;
- Е) Подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты

4. Центр прибыли – это:

- А) Сегмент внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение;
- В) Подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты;
- С) Подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты;
- Д) Подразделение, руководитель которого отвечает, как за затраты, так и за прибыли;
- Е) Подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты

5. Центр инвестиций – это:

- А) Сегмент внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение;
- В) Подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты;
- С) Подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты;
- Д) Подразделение, руководитель которого отвечает, как за затраты, так и за прибыли;
- Е) Подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты

### **Практические задания и ситуации**

Ситуация 1. «План представляет собой ориентир, к которому стремится организация, и одновременно критерий оценки успешности ее деятельности». Прокомментируйте это высказывание и приведите примеры, его комментирующие.

Задание 1. Процесс разработки и утверждения бюджетов – это цепь договоренностей и компромиссов между разными членами организации». Прокомментируйте это высказывание и приведите примеры, его комментирующие.

Задание 2. Каковы основные направления информационных потоков в системе бюджетирования в организации? Какое направление важнее?

Зачем в системе бюджетирования в организации необходима передача информации «снизу-вверх»? Какого рода информации передается таким образом?

Зачем в системе бюджетирования в организации необходима передача информации «сверху-вниз»? Какого рода информации передается таким образом?

Каковы достоинства и недостатки систем бюджетирования, в которых преобладает передача информации лишь в одном направлении?

Задание 3. Что такое бюджетный люфт? Из-за чего он возникает и к каким последствиям для организации приводит?

Как можно избежать эффекта бюджетного люфта?

Задание 4. Что такое бюджетный комитет организации? Каков может быть и должен быть его состав.

Обсудите основные функции бюджетных комитетов.

Кто возглавляет бюджетный комитет, и кто организует его работу? Каковы обязанности этих лиц? Каково назначение рабочих совещаний бюджетного комитета?

Задание 5. Сеть цифровых супермаркетов «мир» (СЦС «Мир») является организацией холдингового типа и включает 20 магазинов, расположенных в областном центре и крупнейших райцентрах области. Основной вид деятельности магазинов – реализация цифровой и вычислительной техники. Дополнительно оказываются услуги по сборке техники по специальным заказам, ремонт техники, установка программного обеспечения, консультирование пользователей. Координирует деятельность сети компания «Мир-Центр», осуществляющая централизованные закупки товара, подбор и расстановку кадров, формирование торговой политики и управление финансовыми и материальными потоками внутри сети. При этом в сфере ответственности директоров отдельных магазинов находится организация торговой деятельности соответствующего магазина и достижение целевых показателей объемов продаж, доходов и доходностей.

Требуется разработать финансовую структуру (структуру ЦФО) СЦС «Мир» на 202X год.

## 5.2 Практика построения бюджета

Технология оперативного планирования, т.е. перечень используемых бюджетов и последовательность их составления представлена на рисунке 26.

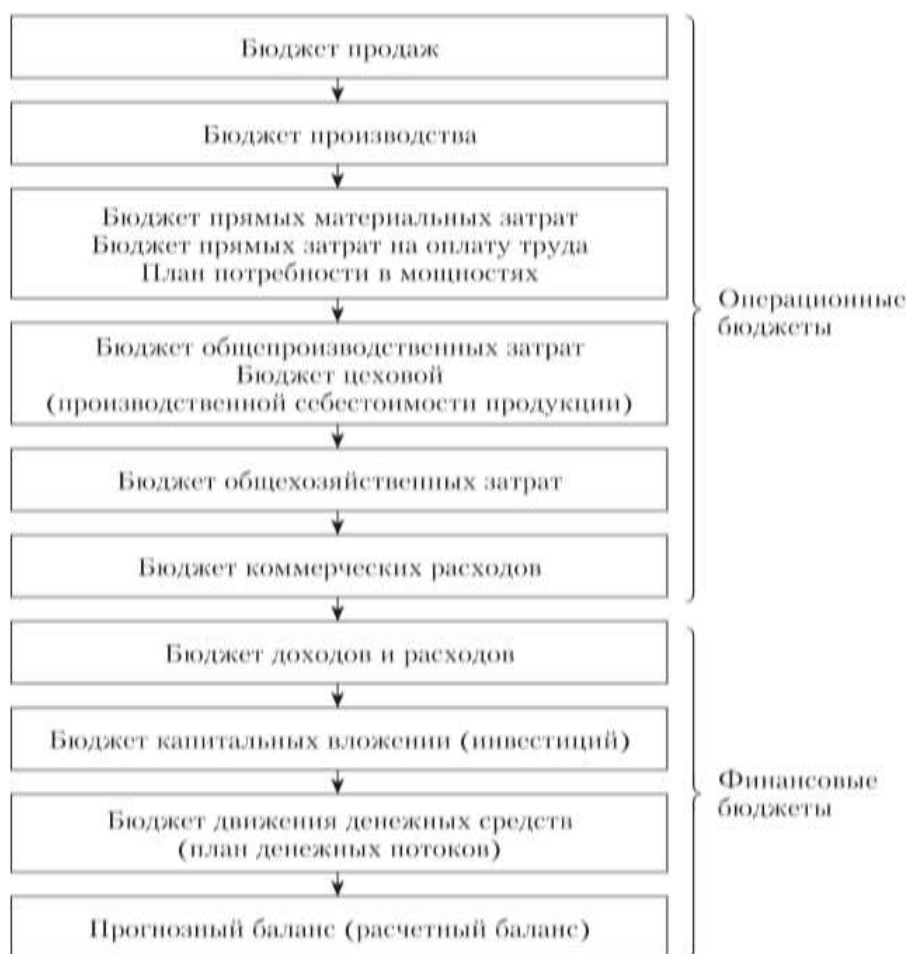


Рисунок 26 – Последовательность составления бюджетов

Бюджетирование осуществляется путем стандартного расчета сводного бюджета (master budget), последовательных вычислений в рамках иерархической системы бюджетов. На верхнем уровне иерархии находится операционный бюджет. На следующем уровне иерархии располагается финансовый бюджет. Цель сводного бюджета – планирование деятельности в целом, а не отдельных ее частей в функциональных областях. Бюджет – это инструмент интеграции и координации управления, его предназначение многофункционально.

Рассмотрим предметное содержание представленных на данной схеме бюджетов. Составление операционных бюджетов начинается с расчета *бюджета продаж*.

Бюджет продаж = Бюджетное количество продаж × Бюджетная цена.

Текущие положительные денежные потоки = Денежные потоки от продаж текущего периода + Продажи в кредит в текущем периоде, оплаченные в



текущем периоде + Продажи в кредит предыдущих периодов, оплаченные в текущем периоде.

Основная проблема при его подготовке связана с получением качественной информации. Подготовка качественного прогноза продаж – это функция маркетологов. Оценка продаж часто осуществляется специалистами отделов продаж или торговыми представителями, которые обсуждают с оптовыми и розничными покупателями их потребности. При расчете могут использоваться методы статистического прогнозирования на основе показателей предыдущих периодов, различных предположений о будущей экономической ситуации, действиях конкурентов и потребителей.

При установлении бюджетных цен используются данные о расходах, увеличенных на величину прибыли (функция предложения), с учетом данных о готовности потребителей заплатить за товар (функция спроса). Бюджетная цена калькулируется – рассчитывается на единицу товара. При расчете учитывается потребность в обеспечении более дешевого финансирования путем выбора оптимального соотношения между собственными и заемными средствами в периоды между получением оплаты от покупателей (выручки) и использованием заемных средств. Это несколько усложняет расчет, поскольку предполагает учет скидок, получаемых при выполнении определенных условий (таких как единовременная покупка больших объемов, или немедленная оплата, или оплата наличными), стимулирующих приток денежных средств, сокращающих потребность в краткосрочных кредитных ресурсах.

*Расчет бюджета производства.* Планируемый объем производства = Бюджет продаж + Планируемый остаток готовой продукции на конец бюджетного периода – Остаток готовой продукции на начало бюджетного периода.

Планируемый остаток готовой продукции на конец бюджетного периода, как правило, основывается на бюджете продаж следующего периода. При расчете учитывается время технологического цикла операционной деятельности, а также расходы на поставку и хранение запасов. В случае использования метода управления «точно в срок» требования к уровню запасов относительно небольшие и теоретически могут быть равны нулю. Другим способом расчета планируемого остатка готовой продукции на конец бюджетного периода является его определение в процентах от объема продаж следующего периода планирования, например месяца.

*Расчет бюджета прямых материальных расходов.* Количество материалов необходимых для производства = Количество единиц, планируемых к производству × Нормативное количество материалов на единицу производства.

Нормативное количество материалов на единицу продукции в большинстве случаев совпадает с технологическими нормами, позволяющими идентифицировать готовую продукцию, которая будет получена в результате использования материалов.

Технологические нормы могут содержаться в различных документах, например в технологических картах, спецификациях.

Количество материалов, подлежащих закупке = Количество материалов, необходимых для производства + Планируемый остаток материалов на конец бюджетного периода - Остаток материалов на начало бюджетного периода.

Сложность этого расчета также связана с наличием в уравнении двух показателей будущих периодов. Расчет планируемого остатка материалов на конец бюджетного периода, как правило, основывается на потребности следующего периода, например месяца. Эта сумма, в свою очередь, зависит от квартального бюджета продаж.

Основными факторами, влияющими на уровень запасов, являются надежность поставщиков, применяемая система заказов, возможности хранения в соответствии с технологическими особенностями хранения.

Бюджет расходов на закупку материалов = Количество материалов, подлежащих закупке × Бюджетная цена.

Рассчитанная величина необходима для определения денежных выплат поставщикам.

Цена закупки определяется отделом закупок на основе проведенных маркетинговых исследований рынка материалов.

Производственные материальные расходы = Количество материалов, необходимых для производства × Бюджетная цена материалов. Рассчитанная цифра будет использована в дальнейшем для расчета бюджета расходов (себестоимости) продаваемой готовой продукции.

Денежные оплаты приобретенных прямых материалов = Текущие закупки, оплаченные в текущем периоде + Закупки прошлых периодов, оплаченные в текущем периоде.

Информация, необходимая для расчета бюджета, – расчеты с поставщиками с учетом прошлого опыта – предоставляется бухгалтерским учетом. Обычно бюджет должен отражать ситуацию, когда организация своевременно рассчитывается с поставщиками, чтобы воспользоваться всеми преимуществами при закупке материалов – скидками поставщиков, поэтому значения могут быть равны.

*Расчет бюджета прямых трудовых расходов.* Количество часов прямого труда, необходимое для производства = Количество производимой продукции × Количество прямого труда на единицу продукции, запланированное в бюджете.

Рассчитывать прямые трудовые расходы проще, чем прямые материальные расходы, потому что труд не может быть отложен в запас. Время может быть только потеряно впустую, непроизводительно.

Количество прямого труда на единицу продукции определяется технологическими нормами. Оценка этого параметра проводится в большинстве случаев методом хронометража рабочего времени: описываются действия, которые должны быть совершены в процессе производства, измеряется время, необходимое для осуществления каждого движения. Это наиболее точный метод определения расхода времени. Существуют альтернативные методы измерений, например, с использованием модели кривых обучения – зависимости между обученностью и опытом персонала и количеством времени, необходимым для выполнения трудовых функций.

Бюджет прямых трудовых расходов = Количество часов рабочего времени, необходимое для производства × Расценка за 1 час работы.

На протяжении операционного цикла может возникать потребность в различных типах работ, требующих разного уровня подготовки персонала. Поэтому определение прямых трудовых расходов может потребовать сложных расчетов.

*Расчет бюджета административных (общехозяйственных и общепроизводственных) расходов.* Общехозяйственные (общепроизводственные) расходы = Нормативная величина общехозяйственных (общепроизводственных) расходов + Расценка переменных общехозяйственных (общепроизводственных) расходов × Количество часов, необходимых для производства.

В целях бюджетирования могут использоваться различные базы для расчета расценок.

Существует альтернативный метод расчета бюджета общехозяйственных (общепроизводственных) расходов – путем определения стандартных расходов с последующей корректировкой на плановый объем производства и его изменения.

*Расчет бюджета остатка запасов на конец бюджетного периода.* Остаток запасов прямых материалов на конец = Планируемый остаток материалов на конец периода × Бюджетная цена.

Рассчитываемая величина остатка готовой продукции на конец бюджетного периода необходима для определения в последующем себестоимости проданных товаров, показателей баланса (в части материалов и готовой продукции, являющихся запасами).

Прогнозная, или стандартная, стоимость единицы = Количество прямых материалов на единицу продукции × Бюджетная цена + Количество прямых часов труда на единицу продукции × Плановая ставка + Норма общехозяйственных (общепроизводственных) расходов × Количество прямых часов труда на единицу продукции.

Для расчета необходимы предварительно полученные данные о количествах прямых материалов и труда на единицу продукции и бюджетных цен на эти составляющие производства.

Остаток готовой продукции на конец бюджетного периода = Планируемый остаток готовой продукции × Бюджетная цена единицы готовой продукции.

*Расчет бюджета себестоимости проданных товаров.* Одним из методов определения бюджетной себестоимости проданных товаров текущего бюджетного периода является расчет пропорционально их величине, предусмотренной в бюджете предыдущего периода.

Производственная себестоимость = Прямые материальные расходы + Прямые трудовые расходы + Общехозяйственные (общепроизводственные) расходы.

Себестоимость реализованной продукции = Бюджетная производственная себестоимость + Остаток готовой продукции на начало - Остаток готовой

продукции на конец бюджетного периода.

При разработке бюджета обычно не учитываются изменения в незавершенном производстве. Поэтому себестоимость произведенной продукции равна плановой себестоимости проданных товаров.

Расчет может быть проведен альтернативным способом на основе нормативной себестоимости с ее последующей корректировкой на планируемое изменение объема производства.

Себестоимость реализованной продукции = Бюджетный объем продаж × Бюджетная цена + Неблагоприятные плановые изменения в объеме производства - Благоприятные изменения в объеме производства.

*Расчет бюджета коммерческих и управленческих расходов.* Техника подготовки бюджета расходов на продажи (коммерческих расходов) и административных расходов похожа на расчет общепроизводственных расходов. Особенностью данного типа расходов является то, что эти расходы фактически не поддаются подсчету, поэтому, как правило, они рассчитываются пропорционально объему продаж.

Бюджет расходов на продажи и административных расходов = Бюджет постоянных расходов на продажи и административных расходов + Норма переменных расходов, пропорциональная объему продаж × Бюджет продаж.

Денежные платежи по расходам на продажу и административным расходам = Бюджет расходов на продажи и административных расходов – Амортизация и другие расходы, не требующие текущих платежей.

*Расчет бюджета доходов (прибылей и убытков).* Подготовка бюджета о прибылях и убытках включает объединение соответствующих сумм от продажи, себестоимость проданных товаров, расходов на продажу и административных расходов; затем вычитаются проценты к уплате, безнадежные долги и налог на прибыль, чтобы рассчитать бюджетную чистую прибыль.

Суммы для расчета предоставляются финансовым отделом. Для расчета суммы процентов к уплате могут также использоваться данные бюджета движения денежных средств.

Расходы по сомнительным долгам оцениваются на основе ожидаемой доли неоплат покупателей.

Бюджет валовой прибыли = Бюджет продаж - Бюджет себестоимости продаж.

Бюджет операционных доходов = Бюджет валовой прибыли - Бюджет коммерческих расходов и административных расходов.

Бюджет чистого дохода до налогообложения = Бюджет операционных доходов - Бюджет процентов к уплате - Расходы по сомнительным долгам.

Бюджет чистого дохода после налогообложения = Бюджет чистого дохода до налогообложения - Налог на прибыль.

*Бюджет капитальных вложений (инвестиций)* отражает инвестиции, которые предприятию необходимо осуществить в предстоящем бюджетном периоде с указанием их размера и направления использования. Информация,

касающаяся долгосрочных капиталовложений, влияет на бюджет наличности, затрагивая вопросы выплаты процентов за кредиты, прогнозный отчет о прибылях и убытках, прогнозный баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов. Следовательно, все решения по капитальным затратам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

*Бюджет движения денежных средств* (план денежных потоков) отражает прогнозное поступление и выбытие денежных средств и других платежных инструментов в результате хозяйственной деятельности предприятия в предстоящем бюджетном периоде. По сути, это план движения денежных средств по расчетному счету и кассе.

Бюджет денежных поступлений = Остаток денежных средств на начало + Бюджет поступлений по текущим платежам

Бюджет профицита / дефицита денежных средств = Бюджет денежных поступлений - Бюджет платежей

Остаток денежных средств на конец бюджетного периода = Бюджет остатка денежных средств на конец + Бюджет поступлений

При подготовке бюджета денежных средств используется информация из рассмотренных ранее бюджетов. Для этого необходимо проанализировать дебиторскую и кредиторскую задолженность. Учесть минимальное сальдо денежных средств на расчетном счете и кассе предприятия, проанализировать данные о внешнем финансировании предприятия – размере необходимых кредитов для покрытия дефицита оборотных средств, выяснить, планируются ли капитальные вложения.

*Прогнозный баланс* (расчетный баланс) представляет собой планируемый баланс предприятия на конец предстоящего бюджетного периода. Иными словами, это планируемое соотношение активов и пассивов предприятия, которое складывается в соответствии со структурой активов и пассивов на начало бюджетного периода с изменением в ходе реализации других планов.

Прогнозный баланс – это итоговый план, которым заканчивается процедура планирования.

## Тесты

1. Генеральный бюджет – это:

- А) Совокупность планов, составленных для предприятия в целом;
- В) Совокупность планов, составленных для основных производственных подразделений предприятия;
- С) Совокупность планов, составленных для обслуживающих подразделений предприятия;
- Д) Совокупность планов, составленных для вспомогательных подразделений предприятия;
- Е) Бюджет капитальных затрат.

2. Какой частный бюджет является отправной точкой в процессе разработки генерального бюджета?

- А) Бюджет коммерческих расходов;
- В) Бюджет продаж;
- С) Бюджет производства;
- Д) Бюджет закупки/использования материалов;
- Е) Бюджет общих административных расходов

3. Количество материалов, которое необходимо закупить, будет равно бюджетному количеству использованных материалов:

- А) плюс запланированные конечные запасы материалов и минус начальные запасы материалов;
- В) плюс начальные запасы материалов и минус запланированные конечные запасы материалов;
- С) плюс запланированные конечные запасы материалов;
- Д) минус запланированные начальные запасы материалов;
- Е) плюс начальные запасы материалов.

4. Детализируемая схема предполагаемых производственных затрат, отличных от затрат прямых материалов и прямых затрат труда, которые должны иметь место для выполнения плана производства в будущем периоде, есть:

- А) бюджет общепроизводственных расходов;
- В) главный бюджет;
- С) бюджет капитальных затрат;
- Д) бюджет общих административных расходов;
- Е) трудовой бюджет.

### **Практические задания и ситуации**

Ситуация 1. Обсудите, какая информация необходима для разработки бюджета продаж? Бюджета производства? Бюджета использования материалов? Бюджета закупок материалов? Бюджета затрат труда? Бюджета производственных накладных расходов? Бюджета административных расходов? Бюджета коммерческих расходов? Кто должен подготовить эту информацию?

Ситуация 2. Обсудите основные подходы к детализации бюджета движения денежных средств по времени; по статьям доходов и расходов.

Задание 1. Компания собирается производить два типа насосов: масляный и топливный. Имеются следующие исходные данные:

Стоимость основных материалов:	
Латунь	€1,20/кг
Алюминий	€2,60/кг
Ставка заработной платы основных рабочих	€2,05/час

Потребность в материалах и рабочей силе на единицу продукции:

Материалы:	Масляный насос	Топливный насос
Латунь	12 кг	12 кг
Алюминий	6 кг	8 кг
Затраты труда	14 час	20 час

Ниже представлены данные по плановым объемам продаж и запасам:

	Масляный насос	Топливный насос	Сумма
Плановый объем продаж, ед.	5000	1000	X
Цена реализации единицы	105,40 €	164,00 €	X
Запасы на начало периода:	100 ед.	50 ед.	
	€8670	€5810	€14480
Запасы на конец периода	1100 ед.	50 ед.	X
Основные материалы			
	Латунь	Алюминий	
Запасы на начало	5000 кг×1,20=€6000	5000 кг×2,60=€13000	X
Запасы на конец	6000 кг×1,20=€7200	1000 кг×2,60=€2600	X

Производственные накладные расходы:

Вспомогательные материалы	€30000
Косвенная заработная плата (переменная)	70000
Прочие выплаты (переменные)	25000
Энергия (переменная часть)	8000
Энергия (постоянная часть)	1000
Обслуживание (переменная часть)	20000
Обслуживание (постоянная часть)	4500
Амортизация	25000
Налог на собственность	4000
Страхование собственности	500
Заработная плата контролеров	20000
Итого	€208000

Коммерческие расходы:

Комиссионные	€20000
Реклама	3000
Заработная плата торговым работникам	10000
Транспортные расходы	5000
Заработная плата служащим	10000
Вспомогательные материалы	1000
Итого	€49000

#### Административные расходы:

Заработная плата	€21000
Прочие	5000
Итого	€26000

Требуется: составить основной бюджет.

### 5.3 Бюджетный контроль и анализ отклонений

Существование на предприятии системы планирования призвано обеспечить реализацию не только управленческой функции планирования (как определение целевых показателей деятельности предприятия и путей их достижения), но и функции контроля – наблюдения за процессами реализации планов и выявление возникших отклонений. Поэтому создаваемые на предприятии планы должны отвечать не только на вопрос «что и как следует делать», но и «что не удалось сделать и почему».

В основу контроля исполнения планов (бюджетов) заложены несколько принципов:

- 1) сочетание текущего и итогового контроля;
- 2) обеспечение контроля исполнения планов по предприятию в целом и по отдельным центрам финансовой отчетности;
- 3) определение причин и виновников отклонений от исполнения плана;
- 4) сочетание персональной и коллективной ответственности за исполнение планов;
- 5) рациональное закрепление контрольных показателей за ответственными лицами;
- б) рациональный формат отчетов об исполнении планов.

Принцип сочетания текущего и итогового контроля означает, что контроль должен осуществляться как в конце планового периода, так и в течение планового периода. Итоговый контроль оценивает работу ответственных за исполнение бюджета лиц и создает предпосылки для проведения изменений в деятельности предприятия. Но итоговый контроль не позволяет оперативно реагировать в случае отклонения от нормального хода деятельности. Поэтому необходим текущий контроль, который обеспечивал бы определение промежуточных результатов исполнения плана непосредственно в ходе отчетного периода.

В соответствии с принципом обеспечения контроля исполнения планов по предприятию в целом и по отдельным центрам финансовой отчетности отчет об исполнении планов должен создаваться не только в виде консолидирующего отчета, суммирующего результаты деятельности отдельных структурных единиц и направлений бизнеса, но и в виде отчетов отдельных центров финансовой отчетности.

Реализация названного принципа необходима как с точки зрения оценки результатов деятельности отдельных структурных единиц, так и с точки зрения определения факторов, которые сказались на результатах деятельности предприятия.



Реализация принципа определения причин и виновников отклонений от исполнения плана предполагает, что наряду с величиной возникших отклонений отчеты должны содержать информацию о причинах возникших отклонений (о факторах, вызвавших данное отклонение) и их виновниках. Понятие «виновник» не всегда следует трактовать дословно. В ряде случаев отклонения могут возникать независимо от конкретных лиц. Поэтому в рассматриваемом контексте виновник – это не только должностная единица, вследствие действия (или бездействия) которой возникло отклонение, но и должностная единица, способная прокомментировать данное отклонение, указать на его причину. В этом смысле в отчетах об исполнении планов желательно разделять регулируемые и нерегулируемые (подконтрольные и неподконтрольные) показатели, т. е. на которые данный центр финансовой отчетности может и не может оказывать влияние.

В соответствии с принципом сочетания персональной и коллективной ответственности за исполнение планов ответственность должна быть распределена между всеми лицами, задействованными в их реализации. При этом степень ответственности должна находиться в прямой зависимости от возможности влияния данного лица на результаты деятельности

Принцип рационального закрепления контрольных показателей за ответственными лицами предполагает, что:

1) количество контрольных показателей должно быть оптимальным, т. е. показателей должно быть достаточно, чтобы обеспечить адекватный контроль, но не слишком много, чтобы не сделать контроль чересчур трудоемким;

2) закрепление контрольных показателей за конкретными лицами должно быть обоснованным, т. е. контролироваться должны те показатели, на которые данное лицо способно оказать влияние.

Использование принципа рационального формата отчетов об исполнении планов предполагает, что объем содержащейся в отчете информации должен быть «необходимым и достаточным». То есть отчет должен быть:

1) достаточно кратким, чтобы внимание пользователя не рассеивалось. При этом чем выше уровень получателя отчета в служебной иерархии, тем более лаконичным должен быть отчет;

2) достаточно полным, чтобы предвосхитить возможные вопросы пользователя.

Для одновременного выполнения обоих требований можно воспользоваться следующим подходом. В случае отсутствия существенных отклонений от плана отчет готовится в краткой стандартной форме. В случае наличия существенного отклонения по какому-либо показателю проводится «разукрупнение» показателя, детализация отчета с выделением факторов и виновников, которые вызвали данное отклонение.

С контрольной функцией бюджета связаны, прежде всего, поведенческие проблемы бюджетирования. Напряженный бюджет может демотивировать персонал. Поэтому важно привлекать к его формированию все заинтересованные уровни управления, учитывать взаимозависимости при оценке производительности. Эта проблема в определенной мере также может

быть решена методом гибкого бюджетирования.

Бюджет, составленный в процессе планирования на предстоящий календарный год, является статичным, или фиксированным бюджетом, так как рассчитывается для определенного уровня продаж и производства. Для целей контроля, прежде чем анализировать отклонения от бюджетных данных, сами бюджетные данные должны быть откорректированы на соответствующий фактический выпуск. Для этого используется гибкий (переменный) бюджет, который обеспечивает прогнозные данные для разных уровней выпуска в диапазоне релевантности (пределах обычных уровней деятельности). С помощью гибкого бюджета четко обозначается связь между статичным бюджетом и фактическими результатами.

Характерные особенности гибкого бюджета следующие:

1) наличие формулы гибкой сметы, называемой иногда формулой соотношения «затраты-объем», представляющей собой совокупность нормативов для каждой статьи затрат и позволяющей определить нормативные затраты для любого (как планового, так и фактического) уровня деловой активности; Универсальная полная формула гибкой сметы представляет собой следующее выражение (2):

$$Z = a \times N + b \quad (2)$$

где  $a$  – переменные затраты на единицу продукции;

$N$  – объем производства;

$b$  – постоянные затраты.

2) переменные и постоянные затраты даются отдельно, что позволяет анализировать влияние каждой составляющей затрат на формирование себестоимости как единицы продукции, так и всего выпуска на любом возможном уровне деловой активности. При этом очевидно, что по мере перехода на более высокие уровни деловой активности переменные затраты на единицу продукции не изменяются, а на весь выпуск увеличиваются пропорционально росту объема производства. В свою очередь, постоянные затраты применительно к выпуску не изменяются, а на единицу продукции уменьшаются.

Если фактические затраты выше нормативных значений, то такое отклонение считается неблагоприятным. Отклонения подразделяют на три вида:

- отклонения прямых материальных затрат;
- отклонения прямых затрат на оплату труда;
- отклонения накладных расходов.

Универсальные формулы частных отклонений для всех статей переменных затрат имеют следующий вид:

- отклонение по цене определяется как разность между фактической ценой и нормативной ценой, умноженная на фактическое количество ресурса;
- отклонение по количеству определяется как разность между

фактическим количеством и нормативным количеством ресурса, умноженная на нормативную цену.

Совокупное отклонение по постоянным накладным расходам раскладывается на частные отклонения по затратоемкости и по объему. Отклонение по затратоемкости определяется разностью между фактическими и сметными постоянными накладными расходами. Отклонение постоянных накладных расходов по объему определяется как разность между фактическим и сметным объемами производства, умноженная на нормативную ставку распределения ПНР.

Следует обратить внимание на различный подход к определению отклонений по таким идентичным факторам, как ставка распределения по переменным накладным расходам и затратоемкость постоянных накладных расходов. В первом случае производится корректировка сметных данных с учетом фактического уровня деловой активности, т. е. используется гибкая смета, поскольку предполагается, что переменные накладные расходы изменяются в зависимости от уровня деловой активности. В то же время величина постоянных накладных расходов по определению не зависит от объема производства, вследствие чего корректировка сметных данных не осуществляется.

Создаваемые на предприятии бюджеты должны отвечать не только на вопросы «что и как следует делать», но и на вопросы «что не удалось сделать и почему». Управление по отклонениям основано на сравнении результатов. В зависимости от того, какие результаты сравниваются и с чем, выделяют контроль с прямой связью и контроль с обратной связью.

Контроль с обратной связью предполагает сравнение бюджетных и фактических результатов, которое позволяет менеджерам удостовериться в соответствии фактических результатов (реальной действительности) планам.

Контроль с прямой связью – сравнение бюджетов с целями и желаемыми результатами организации в целом; он позволяет убедиться в том, что эти самые цели разумно соотносятся с возможностями организации по их реализации в плановом периоде.

На рисунке 27 показана последовательность этапов бюджетного планирования и контроля.

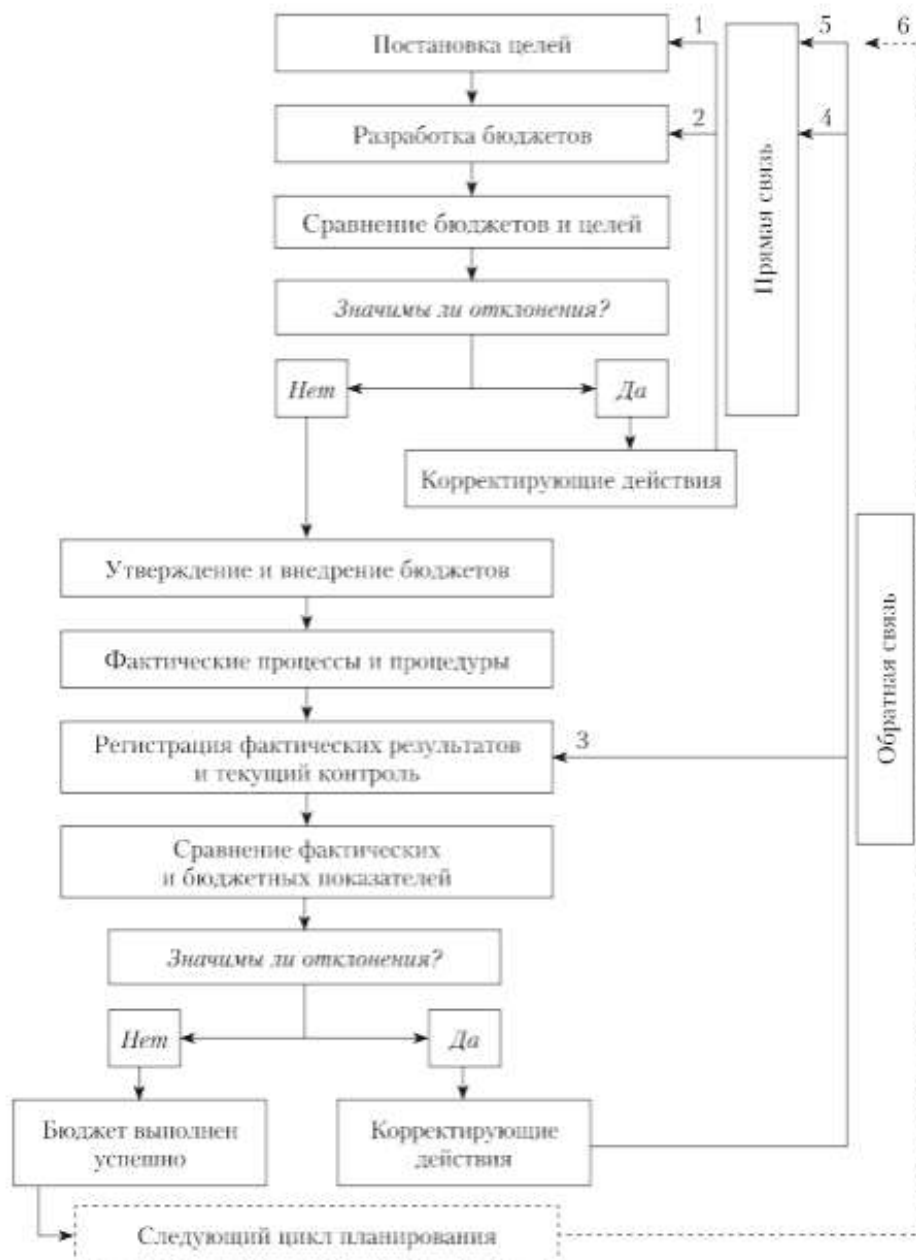


Рисунок 27 – Контроль с прямой и обратной связью в системе бюджетирования организации

Сами по себе процедуры с прямой и обратной связью не позволяют выявить причины возникновения отклонений, а также не дают рекомендаций по действиям в той или иной ситуации. Управление по отклонениям представляет собой систему бюджетного контроля, при котором фактические показатели сравниваются с плановыми для осуществления соответствующих корректирующих действий в случае выявления отклонений. Целью подобной корректировки является максимально возможное согласование будущих показателей затрат и прибыли с их бюджетными значениями. Такое управление осуществляется на основе анализа отчетов об исполнении смет, составляемых по центрам и уровням финансовой ответственности. Характерные черты данной

отчетной формы следующие:

– для каждого уровня и центра финансовой ответственности устанавливаются только контролируемые расходы, т. е. такие, на которые руководитель того или иного центра ответственности может оказать влияние и за которые соответственно отвечает;

– информация конкретизируется по мере перехода от более высоких к более низким уровням ответственности;

– данные о фактических затратах, а также об их отклонениях от бюджетных значений представляются как за отчетный период, так и нарастающим итогом, что принципиально повышает информационно-аналитические возможности отчетов. В этом случае можно выявить, предпринимались ли попытки устранить неблагоприятные отклонения и насколько они оказались эффективными.

## Тесты

1. Практика, посредством которой менеджеры концентрируют свое внимание на тех подразделениях, результаты которых отличаются от тех, что предусмотрены сметами, и напротив, уделяют меньше внимания, если результаты подразделений соответствуют запланированным:

- А) Управление по отклонениям
- В) Маркетинговый анализ
- С) Маржинальный анализ
- Д) Финансовый анализ
- Е) Инвестиционный анализ

2. Отклонение по цене используемого ресурса рассчитывается как:

- А) Сумма фактических и сметных накладных расходов
- В) Сумма фактического количества и нормативного количества ресурса, умноженная на нормативную цену за единицу
- С) Разностью между фактическими и сметными постоянными накладными расходами
- Д) Разность между фактической ценой и нормативной ценой ресурса, умноженная на фактическое количество использованного ресурса
- Е) Разность между фактическим количеством и нормативным количеством ресурса, умноженная на нормативную цену за единицу ресурса

3. Предприятие производит 400 ед. изделий. Общая сумма его затрат составляет 80 000 руб., размер постоянных расходов – 30 000 руб. Гибкий бюджет затрат предприятия может быть представлен в виде:

- А)  $Y = 80\,000 + 125 X$ ;
- В)  $Y = 30\,000 + 125 X$ ;
- С)  $Y = 50\,000 + 125 X$ ;
- Д)  $Y = 80\,000 + 400 X$ ;
- Е)  $Y = 50\,000 + 400 X$ .

4. Отклонение по количеству использования ресурса определяется как:

- А) Сумма фактических и сметных накладных расходов
- В) Сумма фактического количества и нормативного количества использованного ресурса, умноженная на нормативную цену
- С) Разностью между фактическими и сметными постоянными накладными расходами
- Д) Разность между фактическим количеством и нормативным количеством ресурса, умноженная на нормативную цену за единицу ресурса
- Е) Разность между фактической ценой и нормативной ценой ресурса, умноженная на фактическое количество использованного ресурса

### Практические задания и ситуации

Ситуация 1. Обсудите, правильно ли будет считать, что процедуры контроля с прямой связью следует проводить перед процедурами с обратной связью. Правильно ли считать наоборот?

Ситуация 2. Обсудите, почему считается, что анализировать нужно не только неблагоприятные, но и благоприятные отклонения?

Ситуация 3. Обсудите, почему следует анализировать лишь значимые отклонения. Каковы критерии значимости отклонений? Кто и из каких соображений выбирает уровень значимости?

Задание 1. Вы – бухгалтер- аналитик компании Т. Ниже представлена компьютерная распечатка, показывающая данные за апрель:

	Фактические показатели	Сметные показатели
Объем реализации, ед.	4900	5000
Цена реализации, ден. за ед.	11,00	10,00
Объем производства, ед.	5400	5000
Основные производственные материалы:		
килограмм	10600	10000
цена за один килограмм, ден.ед.	0,60	0,50
Труд основных работников:		
часов на единицу	0,55	0,50
ставка за час, ден.ед.	3,80	4,00
Постоянные накладные расходы:		
Производственные, ден. ед.	10300	10000
Административные, ден. ед.	3100	3000

В компании Т применяется система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам с их полным распределением, нормативная ставка постоянных ПНР – 2,6 ден.ед. на единицу продукции. На начало и конец отчетного периода незавершенного производства нет.

Необходимо выполнить следующее:

А. Определить сметную и фактическую прибыль за апрель, показав денежную выручку от реализации и общие затраты по составляющим их элементам.

Б. Рассчитать сметные и фактические затраты на единицу продукции.

В. Используя приведенные данные, вычислить отклонения по затратам за апрель месяц в отношении:

- 1) основных материалов (по цене и по использованию);
- 2) основному труду (по ставке заработной платы и по производительности труда);
- 3) постоянных НР (по затратам и по объему производства)
- 4) общей прибыли от реализации (по цене и по объему реализации).

Г. Подготовить отчет, в котором согласовать сметную прибыль с фактической прибылью за апрель, показав отдельные отклонения возможно полнее, кратко пояснить возможные причины отклонения по:

- 1) использованию материала;
- 2) ставке труда;
- 3) прибыли от общей реализации.

#### **5.4 Контрольные вопросы:**

1. Какую роль играют цели организации в процессе бюджетирования?
2. Что такое бюджетирование?
3. Каковы цели внедрения и поддержания бюджетирования в организации?
4. Почему бюджеты обязательно должны быть количественно определены? Важно ли это требование для стратегических планов?
5. Сформулируйте и поясните основные функции бюджетирования.
6. Поясните значение терминов бюджетный период и бюджетный цикл.
7. Поясните значение термина ЦФО, назовите их основные типы, и каковы их целевые показатели?
8. Перечислите и кратко прокомментируйте основные поведенческие аспекты внедрения системы бюджетирования.
9. Каков состав операционного бюджета?
10. Каков состав финансового бюджета?
11. В чем состоят особенности гибкого бюджета?
12. Назовите виды бюджетных отклонений?
13. Охарактеризуйте процесс подготовки отчетов об исполнении сметы.
14. Что понимают под управлением по отклонениям?

## Тема 6 Управленческий учет и принятие решений в предпринимательской деятельности

В результате освоения материала данной темы студент должен:

- **знать** о релевантных затратах и релевантной выручке в различных ситуациях, требующих принятия управленческих решений;
- **уметь** устанавливать основные характеристики полезности информации для управленческих решений;
- **владеть** навыками маржинального подхода для обоснования оперативных управленческих решений.

### 6.1 Релевантность информации для принятия решений

Принятие решений – это целенаправленный выбор одного из нескольких альтернативных вариантов действий, которое обеспечивает достижение выбранной цели, решение определенной проблемы (рисунок 28).

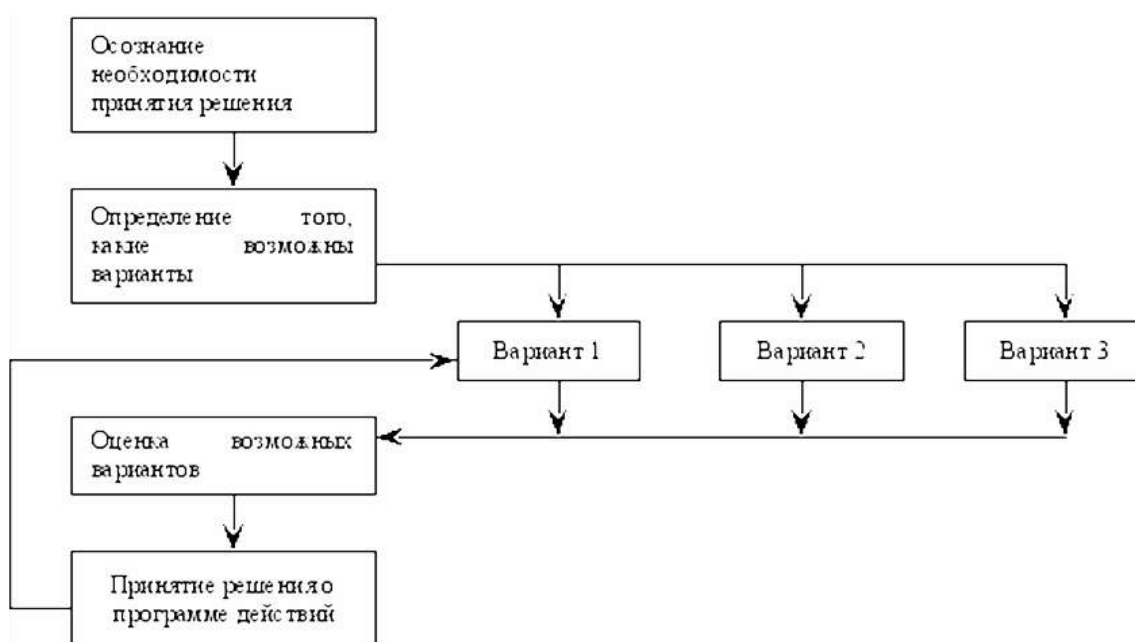


Рисунок 28 –Управленческий процесс

Альтернативные затраты (opportunity cost) – максимальная выгода, которая возможна при использовании ограниченных ресурсов для определенных целей. Эти суммы используют для нахождения наиболее выгодного варианта, но они не влияют на величину денежного потока.

Принимая решение, следует учитывать только те расходы и доходы, которые зависят от данного решения. Релевантные затраты и поступления – это будущие затраты и поступления, которые меняются в результате принятого решения, именно они анализируются при принятии управленческого решения (рисунок 29).





Рисунок 29 – Состав релевантных и нерелевантных поступлений и расходов

Процесс принятия решений с учетом релевантных затрат включает следующие этапы:

- 1) объединение всех возможных затрат, связанных с конкретным вариантом решения;
- 2) исключение затрат прошлых периодов;
- 3) исключение затрат, общих для всех вариантов;
- 4) отбор наилучшего варианта на основе оценки релевантных затрат.

Более наглядно концепция релевантных затрат представлена на рисунке 30.



Рисунок 30 – Схема концепции релевантных затрат

*Релевантная информация* существенна для принятия решений, т.е. она содержит те данные, которые следует принимать в расчет при подготовке отчетов для менеджеров. *Нерелевантная информация* означает включение в аналитический отчет либо «вредных» для управленческого решения данных, либо избыточных несущественных сведений о затратах и доходах.

*Нерелевантная информация* может привести к двум нежелательным последствиям:

- 1) принятие ошибочного решения вследствие того, что искажается информационная картина, описывающая проблемную ситуацию, по которой следует принять решение;

2) снижение оперативности и повышение трудоемкости процесса принятия решения; т. е. искажения информации не происходит, однако менеджер получает излишние данные, которые затрудняют обдумывание ситуации и увеличивают время на ее решение.

Поэтому следует твердо знать *два основных правила релевантности*.

1. Информация для руководителя должна способствовать принятию правильного решения, т.е. в расчеты не должна быть включена нерелевантная информация, ведущая к ошибочным решениям.

2. Отчеты не должны содержать избыточных данных; информацию следует представить в удобном для восприятия виде. Как говорил Козьма Прутков: «Лучшим каждому кажется то, к чему он имеет охоту».

Выполнение первого правила обеспечивает главную качественную характеристику информации.

Классификационная группа «*затраты прошлых периодов*» (их также называют «невозвратными затратами») относится к нерелевантной информации для принятия управленческих решений, связанных с будущими событиями. На них уже невозможно повлиять, их величина никоим образом не зависит от новых управленческих решений, поэтому их и не следует принимать в расчет при анализе альтернативных вариантов.

Второе правило релевантности гласит, что информация для руководителя должна быть представлена в удобном для восприятия виде и не должна содержать избыточных данных.

Понятие «релевантная информация» кроме существенности связано также со стилем подготовки информации. Информация должна быть легко воспринимаема и должна содержать минимально необходимые сведения для принятия решения. Это повышает производительность управленческого труда.

Таким образом, информация для управления должна содержать нужные, воспринимаемые и осознанные сведения, необходимые для анализа конкретных ситуаций, дающие возможность комплексной оценки причин ее возникновения и развития, позволяющие определить ряд альтернативных решений, из которых реально (исходя из конкретной ситуации) найти оптимальное управленческое решение.

## Тесты

1. Релевантными затратами считаются:

А) Затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил

В) Затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения

С) Сумма затрат, связанная с конкретным проектом

Д) Общие для двух альтернативных проектов затраты

Е) Будущие предполагаемые расходы, которые будут отличаться при различных альтернативах

2. Внутри области релевантности переменные затраты на единицу:
- А) Различны при каждом объеме производства
  - В) Постоянны при различных объемах производства
  - С) Увеличиваются пропорционально увеличению объема производства
  - Д) Уменьшаются при уменьшении объема производства
  - Е) Не рассматриваются внутри области релевантности

### Практические задания и ситуации

Ситуация 1. Раскройте понятия «достоверность информации» и «релевантность информации». Чем они отличаются? Почему в управленческом учете большое значение имеет понятие релевантной информации? Может ли информация, формируемая в рамках финансового (бухгалтерского учета), полностью удовлетворить потребности менеджеров? Поясните свой ответ.

Ситуация 2. Почему для прогнозных решений при анализе альтернативных вариантов не следует включать в расчет затраты прошлых периодов?

Задание 1. Фирма выпускает электрообогреватели.

Затраты	Сумма, руб.
Материальные затраты на единицу изделия	400
Заработная плата основных производственных рабочих, приходящаяся на единицу изделия	350
Арендная плата за цеховые помещения	300 000
Оплата коммунальных платежей (освещение, отопление, водоснабжение и т.п.)	250 000
Заработная плата администрации	100 000
Прочие постоянные расходы	300 000

Производственные мощности фирмы позволяют выпускать 8000 электрообогревателей в месяц. Фирма имеет заказ на выпуск и продажу 7000 электрообогревателей по цене 900 руб. за 1 шт. Поступает еще один заказ на выпуск 1000 электрообогревателей по цене 800 руб. за 1 шт. Используя данные о себестоимости электрообогревателей, представленные в таблице, определите, релевантные затраты, имеет ли смысл принимать заказ на 1000 электрообогревателей? Ответ поясните.

### 6.2 Информационная подготовка краткосрочных управленческих решений

Для принятия тактических и оперативных решений наиболее удобен и экономичен маржинальный подход к подготовке информации в управленческом учете. Маржинальный подход основывается на информации о переменных затратах. Постоянные расходы считаются нерелевантными для принятия управленческих решений; поэтому они либо вовсе исключаются из расчетов, либо показываются обособленно и одновременно списываются на

уменьшение прибыли отчетного периода.

Особенностям маржинального подхода к обоснованию управленческих решений соответствует система калькулирования «вэрибл-костинг». Маржинальная прибыль и рентабельность лежат в основе многих групп управленческих решений. Используя маржинальный подход, специалист по управленческому учету оперирует следующими основными показателями:

- общая сумма переменных затрат на какой-либо объем;
- удельные переменные затраты на единицу продукции (работ, услуг);
- общая сумма маржинальной прибыли (в литературе также используют термины — «маржинальный доход», «вклад», «покрытие»);
- удельная маржинальная прибыль;
- маржинальная рентабельность (в литературе также используют термины «уровень маржинального дохода», «процент», «коэффициент»).

Следует обратить особое внимание на качество информации о переменных затратах, так как, с одной стороны, это базовые данные, влияющие на качество итоговых результатов аналитических процедур; с другой – выделение переменных затрат всегда условно в силу многочисленных допущений.

Общая маржинальная прибыль – это разница между выручкой и переменными затратами. Удельная маржинальная прибыль рассчитывается на единицу продукции, услуг, лимитирующего фактора и т.д. Например, для единицы продукции удельная маржинальная прибыль равна цене минус удельные переменные затраты. Например, показатели маржинальной прибыли используются для обоснования решения о принятии заказа по цене, не превышающей себестоимость и при наличии свободных мощностей. При традиционном подходе менеджер может быть введен в заблуждение полной себестоимостью единицы продукции, которая несет в себе элемент постоянных расходов. Если это оперативное решение, то следует сравнивать с предлагаемой ценой не полную себестоимость, а переменные затраты. То есть, если в результате реализации заказа будут возмещены переменные расходы и частично покрыты постоянные, то такой заказ приведет не к снижению, а к росту прибыли хозяйствующего субъекта.

Маржинальная рентабельность рассчитывается двумя способами: на основе общих сумм или на основе удельных сумм. Первый способ расчета: маржинальная рентабельность – это отношение маржинальной прибыли к объему продаж. Второй способ расчета на основе удельных величин: маржинальная рентабельность – это отношение удельной маржинальной прибыли к цене. Показатели маржинальной рентабельности могут быть выражены в пунктах или процентах (для выражения в процентах умножается на 100%). Способы расчета используются в зависимости от имеющейся информации и от целей использования информации. Механизм расчета показателя маржинальная рентабельность идентичен расчету показателя рентабельность продаж; только в случае расчета рентабельности продаж участвуют полные затраты, а в случае маржинальной рентабельности – переменные. Маржинальная рентабельность показывает доходность того или иного объекта. Этот показатель помогает менеджерам, например, при выборе производственной программы.

Последовательно рассмотрим типичные группы управленческих решений, основанных на маржинальном подходе, и варианты подготовки для них релевантной информации.

*Решения об объеме производства на основе CVP-анализа.* Решения об объеме производства осуществляются на основе анализа соотношения затрат, объема деятельности и операционной прибыли (CVP-анализ, cost-volume-profit analyses). Существует множество моделей, основанных на изучении взаимосвязи затрат, прибыли и объема. Рассчитываются модели в натуральном измерении: объем продаж в точке безубыточности (критической точке); объем продаж при заданной операционной прибыли; объем продаж при заданной чистой прибыли (т.е. с учетом налога на прибыль); объем продаж при расширенном ассортименте товаров. Все перечисленные модели могут рассчитываться с использованием денежного измерителя. К. Друри выделяет экономическую и бухгалтерскую модели расчета точки безубыточности. Обоснование решений на основе анализа соотношения «затраты – объем деятельности – прибыль» называют моделью из-за многочисленных принимаемых аналитиком *ограничений и допущений*:

- анализ проводится в области релевантности (область релевантности характеризуется объемом деятельности, при котором поведение затрат условно постоянно или переменено по отношению к объему производства);

- на величину затрат влияет только один фактор – объем деятельности;

- все затраты можно разделить на переменные и постоянные;

- поведение затрат и объема деятельности линейно в пределах области релевантности;

- постоянные расходы не зависят от объема в пределах области релевантности;

- переменные затраты изменяются прямо пропорционально объему в пределах области релевантности;

- не изменяются продажные цены;

- не изменяются покупные цены на материалы и услуги; производительность труда;

- незавершенное производство отсутствует, стабильно или его изменения незначительны, т.е. объем производства равен объему продаж;

- выпускается один вид продукции.

Последнее допущение затрудняет практическое использование модели. Оно говорит о том, что базовые модели разработаны для предприятий с однономенклатурным производством, что на практике встречается редко. Для того чтобы адаптировать методику анализа безубыточности для предприятий с многономенклатурным производством, вводится дополнительное допущение: критическую точку объема продаж можно рассчитать при неизменной структуре продаж. Рассмотрим методы расчета точки безубыточности.

Анализ точки безубыточности (иначе – критической точки, мертвой точки) проводится для определения того объема продаж, при котором предприятие не получит ни прибыли, ни убытка. То есть *точка безубыточности* – это объем проданной продукции, при котором прибыль от продаж равна нулю. Ее

значение используется в управлении рисками при расчете порога безопасности, при планировании объема продаж.

*Алгебраическим методом* точка нулевой прибыли рассчитывается исходя из следующей зависимости (3):

$$I = S - V - F = (p * Q) - (v * Q) - F = 0 \quad (3)$$

где I – величина прибыли;  
S – выручка;  
V – совокупные переменные затраты;  
F – совокупные постоянные затраты.

Последняя форма уравнения подчеркивает, что все факторы делятся на зависящие от объема реализации и независящие от него. В частности, как уже говорилось, все расходы фирмы можно разделить на постоянные и переменные.

*Метод маржинальный дохода.* Метод маржинального дохода есть модификация предыдущего. Основной категорией анализа является маржинальный доход. Маржинальный доход (прибыль) – это разность между выручкой от реализации (без учета НДС и акцизов) и переменными затратами. Иногда маржинальный доход называют также суммой покрытия – это та часть выручки, которая остается на покрытие постоянных затрат и формирование прибыли.

Чем выше уровень маржинального дохода, тем быстрее возмещаются постоянные затраты и организация имеет возможность получать прибыль. Маржинальный доход можно рассчитать не только на весь объем выпуска в целом ( $M = S - V$ ), но и на единицу продукции каждого вида (удельный маржинальный доход). Экономический смысл этого показателя – прирост прибыли от выпуска каждой дополнительной единицы продукции (4):

$$M_e = (S - V) / Q = p - v \quad (4)$$

где  $M_e$  – удельный маржинальный доход;  
Q – объем реализации; p – цена;  
S – выручка от реализации;  
V – совокупные переменные затраты.

Использование уравнения (4) позволяет легко определить точку безубыточности путем несложных алгебраических преобразований. Отсюда находим критический объем (5):

$$Q' = F / (P - V) \quad (5)$$

где Q' – точка безубыточности (критический объем в натуральном выражении); (P-V) – маржинальный доход на единицу продукции, ден. ед.

Графический метод наглядно показывает зависимость между объемом выпуска и прибылью. Для этого необходимо объединить на одном графике следующие три линии на рисунке 31.



Рисунок 31– График анализа поведения затрат, прибыли и объемов продаж

Представленные методы можно использовать для определения величины объема продаж в натуральном и денежном выражении, необходимого для получения целевой прибыли. Тогда:

Выручка – Переменные затраты – Постоянные затраты = Заданная прибыль.

Анализ функциональной связи между затратами, объемом производства и прибылью свидетельствует о наличии таких показателей, как зона безопасности и операционный рычаг.

Маржа безопасности (запас финансовой прочности) определяется как превышение дохода над доходом, при котором достигается точка безубыточности. Она показывает сумму, на которую может снизиться доход фирмы, прежде чем она начнет нести убытки. Маржа безопасности вычисляется как в денежном, так и процентном выражении:

$$\begin{array}{l}
 \boxed{\text{Запас финансовой прочности}} = \boxed{\text{Выручка от продаж}} - \boxed{\text{Критический объем продаж}} \\
 \boxed{\text{Запас финансовой прочности в процентах}} = \boxed{\text{Запас финансовой прочности}} : \boxed{\text{Выручка от продаж}} \times 100\%
 \end{array}$$

Операционный рычаг (DOL) позволяет определить, как сильно изменяется прибыль при тех или иных изменениях объема реализации продукции и связан с уровнем предпринимательского риска: чем выше степень

операционного рычага, тем выше операционный риск. Экономический смысл показателя DOL: при изменении выручки от реализации продукции на  $n\%$  прибыль изменится на величину  $n\% \times \text{DOL}$ .

Степень операционного рычага = Маржинальный доход ÷ Прибыль.

Для принятия управленческих решений о целесообразности производства продукции, его структуры и объема наиболее удобна информация, подготовленная с позиций маржинального подхода (рисунок 32).

При использовании информации о полной себестоимости продукции сложно избежать неправильных решений, поскольку результаты расчета показывают, что некоторые виды продукции убыточны, и руководитель снимает их с производства. Однако после этой акции прибыль предприятия снижается, так как уменьшение выручки не повлекло за собой пропорционального уменьшения затрат. Часть накладных расходов осталась прежней.

Вывод: при наличии свободных мощностей производятся все виды продукции с положительным маржинальным доходом.

Далеко не всегда на практике наблюдается рассмотренная выше ситуация, когда имеется избыток одного или нескольких производственных факторов.

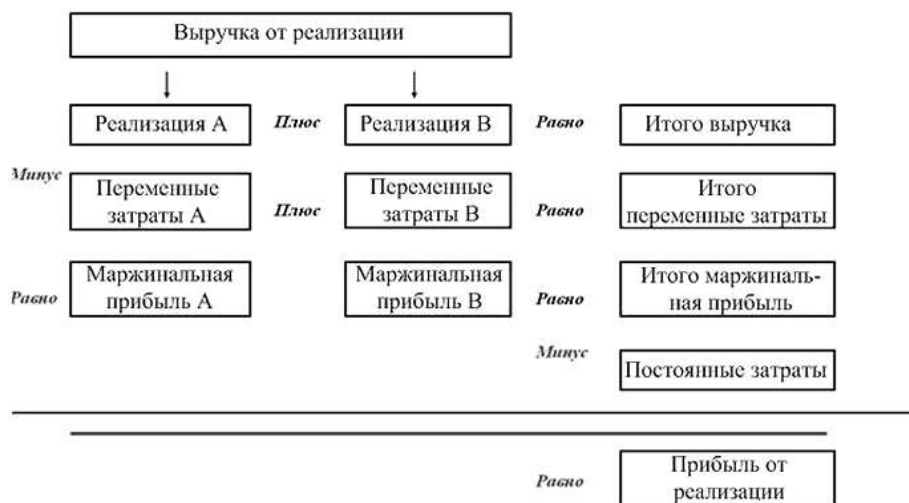


Рисунок 32 – Определение прибыли от реализации продукции

Зачастую, наоборот, присутствуют ограничения по какому-то производственному или иному фактору. Выбрать в этих условиях продукт, приносящий наибольший вклад, также поможет маржинальный подход. Это совсем не значит, что в производстве надо искать изделие с наибольшим маржинальным доходом. Критерием максимизации прибыли для данной мощности является наибольший маржинальный доход на единицу лимитирующего фактора. Это может быть машино-час, человеко-час, торговая площадь и т. д. При наличии ограничения по ресурсам критерием является удельный маржинальный доход на единицу ограничивающего фактора:



производство осуществляется в порядке убывания значений этого показателя. В большинстве случаев действуют не один, а несколько лимитирующих факторов, оптимизация в этом случае достигается с помощью линейного программирования.

Руководство иногда сталкивается с проблемой: стоит ли брать специальный (дополнительный) заказ по ценам ниже рыночных цен? Для обоснования целесообразности принятия *специального заказа* рекомендуется использовать маржинальный подход.

Релевантными при принятии специального заказа являются, как правило, переменные затраты. Постоянные и все коммерческие расходы не повлияют на прибыль. Эти расходы не релевантны. Не следует все переменные расходы относить к релевантным, а постоянные – к нерелевантным. В долгосрочном периоде практически все расходы переменны, но далеко не все из них релевантны.

*Купить или произвести? Простой оборудования.* Эта проблема часто возникает в реальной жизни. Для того чтобы правильно ответить на этот вопрос, надо учесть целый ряд количественных и качественных факторов, таких как наличие свободных производственных мощностей, рабочих соответствующей квалификации, технологии, долгосрочных связей с поставщиками. Суть вопроса не в том, «купить» или «произвести», а в том, как лучше использовать свободные мощности. Даже в том случае, когда, на первый взгляд, дешевле «купить», надо проанализировать, что принесет простой или альтернативное использование высвобождаемого оборудования. Ключевым моментом является наличие свободных производственных мощностей, использовать которые более эффективно не представляется возможным. Нужно выбрать релевантные затраты из альтернативных вариантов.

При анализе ситуаций следует осторожно использовать данные о затратах на единицу продукции. Удельные затраты могут привести к двум вариантам ошибок:

- включение в расчет нерелевантных показателей;
- сравнение удельных затрат без учета объема.

В основном лучше использовать общие затраты, чем удельные. Если существует потребность, то общие затраты потом можно будет усреднить. Удельные постоянные расходы при этом ошибочны.

## Тесты

1. Точка безубыточности определяется:
  - А) Графическим методом
  - В) Методом уравнений
  - С) Методом маржинального дохода
  - Д) Всеми перечисленными выше методами
  - Е) Экспертным методом

2. Когда предприятие работает на полную мощность и выпускает большой ассортимент продуктов, то заказы, которые принимаются, должны максимизировать:

- A) Среднюю маржинальную прибыль на единицу ограниченного ресурса
- B) Количество трудовых затрат (человеко-часов)
- C) Количество машино-часов
- D) Суммарную маржинальную прибыль
- E) Себестоимость

3. При принятии решения производить или закупать комплектующие изделия правильным будет использовать:

- A) Метод приведенной стоимости
- B) Приростной анализ
- C) Метод окупаемости
- D) Метод учета полных затрат
- E) Метод бухгалтерской рентабельности

4. При решении, принять или нет специальный заказ в ситуации, когда производственные мощности позволяют его выполнить, более полезен метод:

- A) Приведенной стоимости
- B) Учета полных затрат
- C) Маржинальный метод
- D) Внутренней ставки доходности
- E) Бухгалтерской рентабельности

4. Предприятие выпускает и продает изделие "А" по цене 800 тенге. Средние переменные затраты составляют 500 тенге, а постоянные затраты – 190 000 тенге. Какое количество изделий "А" предприятие должно продать, чтобы обеспечить получение прибыли в размере 50 000 тенге?

- A) 725
- B) 750
- C) 775
- D) 800
- E) 900

5. Предприятие занимается продажей изделия "А" и за месяц имеет следующие показатели: объем продаж – 650 шт.; выручка от продаж – 380 000 тенге; переменные затраты — 266 000 тенге, постоянные затраты – 90 000 тенге. Определите точку безубыточности в стоимостном и натуральном выражениях:

- A) 325 000 тенге и 450,2 шт.;
- B) 300 000 тенге и 444,4 шт.;
- C) 275 000 тенге и 420,8 шт.;
- D) 348 000 тенге и 463,7 шт.;
- E) 350 000 тенге и 400 шт.

## Практические задания ситуации

Ситуация 1. Каким образом значение показателя «объем в точке безубыточности» используется в управлении рисками при расчете порога безопасности? При планировании объема продаж?

Ситуация 2. Какова роль специалистов в области управленческого учета при принятии решений по ценообразованию?

Ситуация 3. Согласны ли вы с утверждением: «для принятия тактических и оперативных решений наиболее удобен и экономичен маржинальный подход к подготовке информации в управленческом учете». Обоснуйте свой ответ.

Задание 1. Общие постоянные затраты – 52 тыс. руб., цена единицы продукции – 30 руб., переменные издержки на единицу продукции – 5 руб. Рассчитайте безубыточный объем реализации в натуральном и денежном выражении.

Задание 2. Постоянные издержки предприятия по изготовлению продукции составили 450 тыс. руб. Маржинальный доход на единицу продукции – 6 тыс. руб. Рассчитайте запас прочности в натуральных единицах, если фактический выпуск продукции 100 шт. Сделайте выводы.

Задание 3. Малое предприятие выпускает два вида продукции. Определить точку безубыточности для каждого вида продукции и предприятия в целом.

Показатели	А	В
Цена реализации за единицу, руб.	6	12
Переменные затраты на единицу, руб.	2	4
Маржинальный доход на единицу, руб.	4	8
Совокупные постоянные затраты, руб.	100000	200000
Реализовано единиц, штук	70000	30000
Точка безубыточности, штук		
Маржинальный доход на единицу по предприятию в целом, руб.		
Точка безубыточности в целом по предприятию, ед.		

Задание 4. Для ремонта техники требуются детали. При их изготовлении собственными силами постоянные затраты на содержание оборудования составят 140 000 руб./год; а переменные расходы на единицу продукции – 125 руб./ед. Готовые детали можно в неограниченном количестве приобрести по цене 145 руб./ед. Определите наименее затратный вариант.

Задание 5. Предприятие производит стеклянные бутылки. Существует месячный объем производства 450 000 бутылок, что составляет половину его производственных возможностей. Отдел продаж предприятия получил предложение одного пивоваренного завода о поставке ему 150 000 бутылок по цене 0,20 ден.ед. за единицу. Отдел управленческого учета предоставил для

решения вопроса следующую информацию, исходя из существующего объема продаж 450 000 единиц:

ден.ед.

Прямые затраты материалов	9000
Прямые затраты заработной платы	36000
Пропорциональная часть накладных расходов изготовления	27000
Постоянная часть накладных расходов изготовления	63000
Расходы по управлению предприятием	135000

Целесообразно ли подписать договор на дополнительную поставку 150 000 бутылок на данных условиях?

### 6.3 Стратегический менеджмент и учет

Бухгалтер должен представлять данные не только о том, что было, но и о том, что ожидается в перспективе. Ориентация на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) требует предоставления отчетности главным образом актуальным и потенциальным инвесторам. В теории и практике развития управленческого учета выделяют четыре этапа: торговый, промышленный, организационный и стратегический. Предпосылки становления управленческого учета приведены на рисунке 32.



Рисунок 32 – Предпосылки становления стратегического управленческого учета

Таким образом, движущей силой развития учета во все времена являлась изменчивость среды и, как следствие, «естественный отбор» объектов и методов учета, наиболее полно отвечающим ее условиям.

Усиление роли долгосрочного планирования привело к разделению управленческого учета на оперативный (традиционный) и стратегический (рисунок 33).

Стратегическая информация – это совокупность данных о внутреннем и внешнем окружении, способных помочь в реализации стратегических целей предприятия путем формирования системы показателей, корректировка и использование которых позволит в будущем сохранить и укрепить стратегические позиции предприятия.

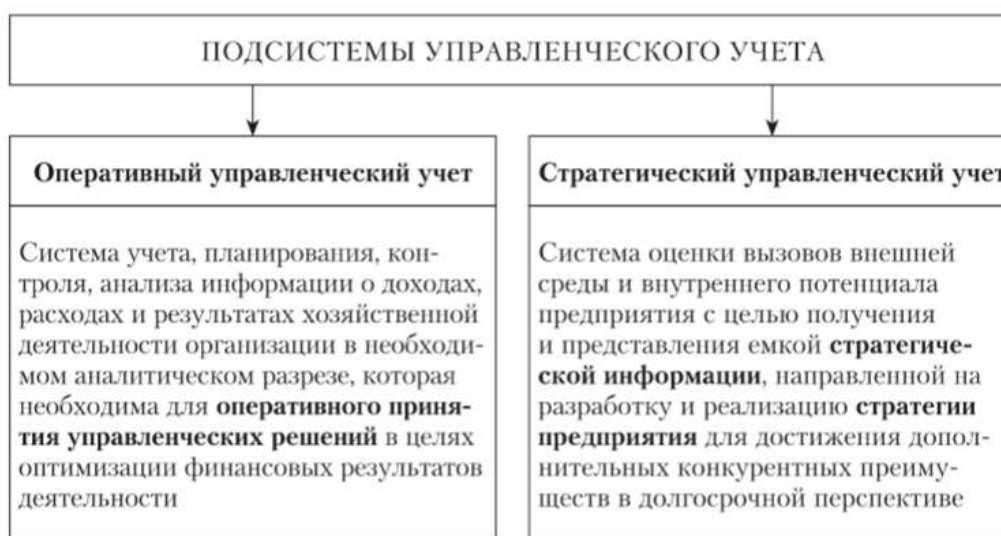


Рисунок 33 – Подсистемы управленческого учета

В настоящее время в теории не сложилось единого мнения к определению стратегического учета. В целом же все определения стратегического управленческого учета сводятся к одному из трех подходов, когда акцент делается:

- 1) на анализе параметров организационного окружения;
- 2) связи стратегических решений с долгосрочными целями предприятия;
- 3) деятельности по разработке и реализации стратегии.

Основным отличием стратегического управленческого учета от оперативного является то, что помимо выявления и анализа внутренних факторов стратегический учет предполагает необходимость учета, анализа и обсуждения внешних факторов (таблица 11).

Таблица 11 – Внутренние и внешние факторы, оказывающие влияние на хозяйственную деятельность предприятия

Внутренние факторы	Внешние факторы
Ресурсы предприятия; качество продукции; географическое расположение производственных и иных подразделений; внутренние бизнес-процессы; структура предприятия; качество процессов обучения и развития персонала	Экономическая обстановка в той или иной отрасли; информация финансового и нефинансового характера; политические процессы; состояние природной среды и наличие ресурсов; инновационное, научно-техническое развитие; состояние/наличие рынков сбыта; деятельность конкурирующих предприятий; размер и наполненность потребительской корзины; социальная и культурная среда; ситуация на рынке

Взаимосвязь и отличительные особенности оперативного и стратегического управленческого учета определяются основными элементами функционирования предприятия (таблица 12).

Таблица 12 – Отличие систем оперативного и стратегического учета

Ключевые элементы	Стратегический управленческий учет	Оперативный управленческий учет
Анализ внутренней среды	Анализ ключевых внутренних факторов внутренней среды	Концентрация анализа на внутренних факторах
Анализ внешней среды	Систематический мониторинг внешней среды: представление и анализ информации о рынках, затратах конкурентов и их структуре; стратегий конкурентов на этих рынках в течение целого ряда отчетных периодов	Проводится нерегулярно, от случая к случаю
Анализ нефинансовых факторов	Системный учет и анализ нефинансовых факторов и показателей	Часто не учитываются
Анализ затрат	Определение наиболее важного стратегического фактора затрат в конкретный промежуток времени. Поиск для этого фактора затрат системы анализа, позволяющей решать проблему стратегического позиционирования организации на рынке	Преимущественное использование метода деления затрат на постоянные и переменные. Определяющий фактор затрат – объем продукции
Подготовка управленческих решений	Направлен на стратегические управленческие решения и контроль за их реализацией	Направлен на внутренние, оперативные управленческие решения, частично – стратегические
Информационное обеспечение	Обеспечение информацией по запросу	Предоставление информации в соответствии с планово-отчетными периодами
Роль в организации	Информационная база стратегического управления; помощь в разработке стратегии организации; контроль степени достижения стратегических задач; выражение стратегических планов и задач в конкретных показателях	Решение оперативных задач

Таким образом, устойчивое развитие организации в условиях постоянно эволюционирующей внешней среды, ускорения принятия управленческих решений, появления автоматизированных систем обработки информации невозможно без построения стратегического управленческого учета.

Стратегический управленческий учет, являясь частью оперативного управленческого учета, использует его принципы и методы, однако в связи с расширением информационных границ может применять методы специальных областей знаний, таких как стратегический менеджмент, маркетинг, эконометрика.

Расширение горизонтов учетного пространства и требований к его организации на современном (стратегическом) этапе обуславливает появление ряда задач, постановка и реализация которых позволит решить возникающие проблемы и увеличить эффективность управления предприятием в целом.

Причины неэффективности управления имеют прямую взаимосвязь с проблемами в сфере организации учетно-информационного обеспечения, обусловленными недостаточностью ориентации учета на стратегию предприятия (стратегического управленческого учета). Основная задача стратегического учета – это моделирование деятельности предприятий с учетом достигнутых и ожидаемых показателей и разработка основных параметров деятельности на длительную перспективу (рисунок 34).

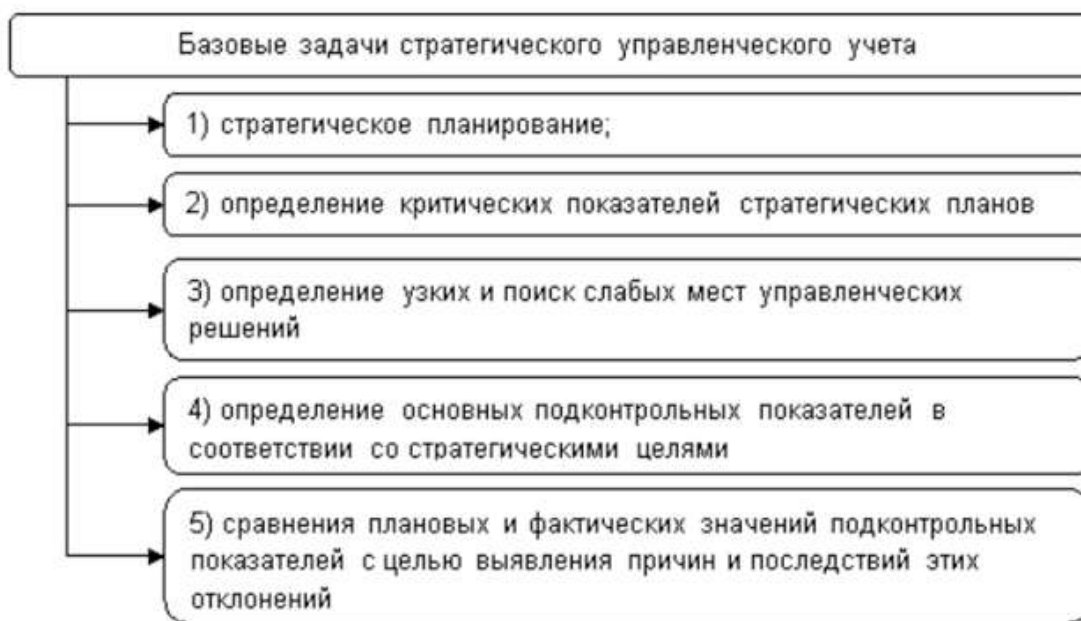


Рисунок 34 – Основные задачи стратегического управленческого учета

Стратегические управленческие решения имеют прямую связь с долгосрочными инвестициями. Долгосрочные инвестиции – это вложения денежных средств в развитие бизнеса (капиталовложения) на срок более одного года для получения прибыли (приобретение, создание и строительство основных средств, нематериальных активов и пр.). В большинстве случаев

такие вложения очень быстро окупаются, но при этом первоначальные затраты достаточно велики. Доход, который дают долгосрочные финансовые инвестиции, носит постоянный характер. Долгосрочные инвестиции связаны с принятием решений по выбору инвестиционных проектов.

Стратегические решения по инвестициям часто в литературе называют инвестиционными. Их отличие от решений оперативных отражено на рисунке 35.

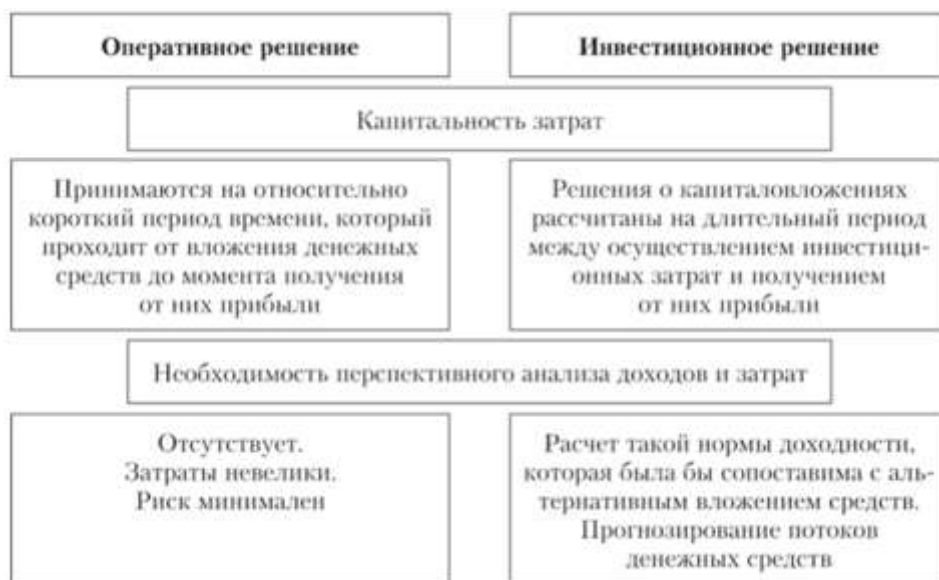


Рисунок 35 – Отличие инвестиционного решения от оперативного

Таким образом, нормы доходности по инвестициям в ценные бумаги на финансовых рынках и особо надежные государственные ценные бумаги представляют собой альтернативные издержки по капиталовложениям, т.е. если денежные средства вложены в какой-то проект, они не могут быть инвестированы куда-либо еще и приносить инвестору прибыль. Поэтому компания должна помещать средства в программы капиталовложений в том случае, если прибыль от них выше альтернативных издержек по этим капиталовложениям.

Альтернативные издержки по инвестициям также называются минимальной необходимой нормой прибыли, стоимостью капитала, ставкой дисконтирования и процентной ставкой.

Инвестиционные решения имеют неотъемлемую особенность – это время. Инвестиция подразумевает единовременный расход определенных средств, обладающих экономической ценностью, что, как ожидается, принесет инвестору в будущем экономические выгоды. Как правило, издержки предшествуют выгоде, т.е. сначала несутся расходы в большой сумме, а выгода поступает небольшими частями на протяжении длительного времени.

Инвестиционные решения являются критически важными для бизнеса, поскольку с ними связано значительное количество ресурсов. Как же правильно найти верное инвестиционное решение? Для этого есть четыре основных метода:



- 1) учетная норма прибыли (ARR);
- 2) период окупаемости (PP);
- 3) чистая приведенная стоимость (NPV);
- 4) внутренняя норма рентабельности (IRR).

Метод определения срока окупаемости один из самых простых и широко распространенных в мировой учетно-аналитической практике, он не предполагает временной упорядоченности денежных поступлений. Срок окупаемости инвестиций (PP) – период, как правило, измеряемый в годах, в течение которого инвестиционные затраты покрываются чистыми денежными поступлениями от проекта. Данный метод используется для первоначальной «сортировки» проектов и представляет собой меру ликвидности и прибыльности. Если необходимо выбрать один из двух проектов или нескольких проектов, обычно предпочтение отдается проекту с самым коротким сроком окупаемости инвестиций.

Если доход распределен по годам равномерно, то срок окупаемости рассчитывается делением единовременных затрат на величину ежегодных поступлений, обусловленных вложением денег. При получении дробного числа оно округляется в сторону увеличения до ближайшего целого.

В случае, если доход распределен по годам неравномерно, то срок окупаемости рассчитывается прямым подсчетом числа лет, в течение которых инвестиция будет погашена кумулятивным потоком (доходом).

Показатель срока окупаемости инвестиций очень прост в расчетах, вместе с тем он имеет ряд недостатков, которые необходимо учитывать в анализе.

Метод средней доходности инвестиций (ARR) предполагает расчет по прогнозируемым потокам усредненного значения доходности вложенных средств и сравнения его с целевым коэффициентом доходности активов.

Учетная (средняя) ставка доходности капиталовложений (ARR) – отношение прибыли от проекта к капитальным затратам, выраженное в процентах. Однако, какая именно прибыль используется и какие цифры берутся за капитальные затраты, может зависеть от выбора подхода.

Наиболее распространенный подход:

ARR = Среднее значение чистой прибыли за год / Среднее значение активов по проекту.

Чистая прибыль за год = Усредненный чистый денежный поток – Годовая величина амортизации, исчисленная равномерным методом

Если отсутствуют какие-либо указания, то следует использовать именно этот метод (прибыль до уплаты налогов и процентов, но за вычетом амортизации).

Существуют другие методы, предусматриваемые современными исследованиями: использование средней первоначальной стоимости всех активов в течение срока их службы; использование прибыли первого года; использование общей прибыли за весь срок проекта.

Логика критерия ARR состоит в том, чтобы сравнить ожидаемую прибыльность проекта с какой-то установленной руководством компании минимальной нормой (целевым коэффициентом).

Целевой коэффициент рассчитывается как доходность: действующего производства в организации, рассматривающей проект; конкурирующей организации - аналога; среднеотраслевая.

Правило средней доходности: проект принимается, если его средняя доходность превышает целевую (сравниваемую) доходность.

Интерпретационный смысл показателя средней доходности инвестиций заключается в приблизительной оценке того, какая часть инвестированного капитала возвращается в виде прибыли в течение одного интервала планирования. Сравнивая расчетную величину этого показателя с минимальным или ожидаемым уровнем доходности (стоимостью капитала), инвестор может прийти к предварительному заключению о целесообразности продолжения и углубления анализа данного инвестиционного проекта. Достоинство данного метода, как и первого, – простота расчетов. Кроме того, оценивается прибыльность проекта. Однако есть и существенные недостатки.

Метод срока окупаемости предполагает расчет срока окупаемости для дисконтированных значений чистых денежных потоков по годам и сравнение его с приемлемым сроком окупаемости. Срок окупаемости будет обратно пропорционален ставке дисконтирования при приведении будущих денежных потоков к настоящему моменту.

Метод чистого дисконтированного дохода (NPV) исходит из сравнения инвестиционных затрат (I) с текущей оценкой всех будущих чистых денежных потоков (PV) по годам функционирования проекта (t).

Текущая стоимость (PV) = Потоки денежных средств в будущем × Коэффициент дисконтирования.

Чистый дисконтированный доход (NPV) – приведенная стоимость чистых поступлений денежной наличности минус первоначальные инвестиционные затраты по программе капиталовложений:

NPV = Текущая стоимость чистых денежных потоков от проекта (PV) – Инвестиции (I).

NPV – сумма, на которую увеличивается богатство собственников компании за счет реализации проекта. Оценка инвестиционных решений имеет следующий вид:

если  $NPV > 0 \rightarrow$  проект следует принять;

если  $NPV < 0 \rightarrow$  проект следует отклонить;

если  $NPV = 0 \rightarrow$  предприятию будет безразлично, принять или отклонить проект.

Метод индекса рентабельности показывает увеличение богатства инвесторов на единицу вложенных денег. Индекс рентабельности (PI) рассчитывается как отношение текущей оценки будущих чистых денежных потоков по проекту (PV) к текущей оценке инвестиционных затрат (I).

Очевидно, что если NPV проекта имеет положительное значение, то и индекс рентабельности проекта больше 1, а если отрицательное, то и индекс рентабельности будет иметь значение меньше 1. Отсюда становится понятным, что все проекты с:

если  $PI > 1 \rightarrow$  следует принять;

если  $PI < 1 \rightarrow$  следует отклонить;

если  $PI = 1 \rightarrow$  компании будет безразлично, принять или отклонить проект.

Метод внутренней нормы доходности. Внутренняя норма доходности (IRR) определяется как расчетная ставка дисконтирования, которая уравнивает по рассматриваемому проекту сумму дисконтированных чистых денежных поступлений с текущей оценкой инвестиционных затрат. Значение характеризует доходность проекта в равновесной ситуации, когда отсутствуют конкурентные преимущества, это ставка дисконтирования, при которой NPV равно нулю.

Внутренняя ставка доходности определяет качество самого проекта:

– это та минимальная доходность, которую может обеспечить проект, оставаясь безубыточным;

– это максимально допустимое значение стоимости капитала.

Рассчитать внутреннюю норму доходности можно на основе интерполяции, с помощью калькулятора, с помощью компьютерной модели.

Правило внутренней нормы доходности:

если  $IRR > CC \rightarrow$  проект следует принять;

если  $IRR < CC \rightarrow$  проект следует отклонить;

если  $IRR = CC \rightarrow$  компании будет безразлично, принять или отклонить проект; CC – ставка финансирования проекта.

Правило внутренней нормы доходности: принимать те проекты, у которых ставка дисконта (то есть издержки упущенной возможности капитала) меньше внутренней нормы доходности проекта ( $r < IRR$ ).

Основное правило, которому необходимо следовать в данном случае, заключается в следующем. Тот вариант, в результате которого достигается наибольшая выгода в денежном выражении или наименьшие денежные затраты, является вариантом, который следует выбрать при условии равнозначности всех других показателей.

При рассмотрении нескольких альтернативных инвестиционных проектов, в зависимости от выбранного метода его экономической оценки, можно получить далеко не однозначные результаты, зачастую противоречащие друг другу, но, несмотря на это между показателями NPV, PI, IRR, CC имеются очевидные взаимосвязи:

если ,  $NPV > 0$ , то одновременно  $IRR > CC$   $PI > 1$ ;

если,  $NPV = 0$ , то одновременно  $IRR = CC$   $PI = 1$ ;

если,  $NPV < 0$ , то одновременно  $IRR < CC$   $PI < 1$ .

Главные задачи осуществления стратегического анализа и контроля инвестиционной деятельности должны включать обеспечение достоверности и полноты учета и отчетности (как внешней, так и внутренней) по отражению инвестиционных вложений; соблюдение правил и требований, установленных руководством, работниками; принятие рациональных инвестиционных решений.

Инвестиционный документооборот может выглядеть так, как показано на рисунке 36.



Рисунок 36 – Документооборот по инвестициям

Таким образом, пакет управленческих отчетов по инвестициям и показателям оценки капитальных вложений будут способствовать принятию решений инвестиционного характера, увеличивающих стоимость предприятия.

### Тесты

1. Стратегический управленческий учет должен способствовать:

- А) Формулированию стратегических целей предприятия
- В) Достижению намеченной стратегии
- С) Анализу конкурентных преимуществ
- Д) Мониторингу стратегии
- Е) Все ответы верны

2. Поскольку сравниваемые показатели при инвестиционном решении относятся к различным моментам времени, ключевой проблемой здесь является проблема их:

- А) Адекватности
- В) Точности
- С) Справедливости
- Д) Сопоставимости
- Е) Необходимости

3. Если доход распределен по годам равномерно:

А) То срок окупаемости рассчитывается делением единовременных затрат на величину ежегодных поступлений, обусловленных вложением денег

В) То срок окупаемости рассчитывается прямым подсчетом числа лет, в течение которых инвестиция будет погашена кумулятивным потоком (доходом)

С) То срок окупаемости рассчитывается сложением единовременных затрат с величиной ежегодных поступлений, обусловленных вложением денег.

Д) То срок окупаемости рассчитывается прямым подсчетом числа лет, в течение которых инвестиции не будут погашены

Е) То срок окупаемости рассчитывается косвенным подсчетом числа лет, в течение которых инвестиция будет погашена кумулятивным потоком (доходом)

4. Учетная ставка доходности капиталовложений (ARR):

А) Отношение среднегодовой прибыли от проекта к капитальным затратам, выраженное в процентах

В) Отношение амортизации к косвенным затратам

С) Отношение амортизации к косвенным затратам, выраженное в процентах

Д) Отношение амортизации к прямым затратам, выраженное в процентах

Е) Отношение амортизации к прямым затратам

5. Чистая приведенная стоимость:

А)  $NPV = \text{Текущая стоимость чистых денежных потоков от проекта} + \text{Стартовые инвестиции}$

В)  $NPV = \text{Текущая стоимость чистых денежных потоков от проекта} \times \text{Стартовые инвестиции}$

С)  $NPV = \text{Текущая стоимость чистых денежных потоков от проекта} / \text{Стартовые инвестиции}$

Д)  $NPV = \text{Стартовые инвестиции} - \text{Текущая стоимость чистых денежных потоков от проекта}$

Е)  $NPV = \text{Текущая стоимость чистых денежных потоков от проекта} - \text{Стартовые инвестиции}$

6. Индекс рентабельности (PI) проекта:

А) Индекс рентабельности проекта показывает уменьшение богатства инвесторов на единицу вложенных денег

В) Индекс рентабельности проекта показывает уменьшение богатства инвесторов в соотношении вложенных денег

С) Индекс рентабельности проекта показывает увеличение затрат инвесторов в соотношении вложенных денег

Д) Индекс рентабельности проекта показывает увеличение затрат инвесторов на единицу вложенных денег

Е) Индекс рентабельности проекта показывает увеличение богатства инвесторов на единицу вложенных денег

7. Внутренняя норма прибыли (IRR):

А) Это ставка дисконтирования, при которой текущая стоимость будущих чистых денежных потоков от проекта равна стартовым инвестициям

В) Отношение амортизации к косвенным затратам

С) Отношение амортизации к косвенным затратам, выраженное в процентах

Д) Индекс рентабельности проекта показывает увеличение затрат инвесторов на единицу вложенных денег

Е) Индекс рентабельности проекта показывает увеличение богатства инвесторов на единицу вложенных денег

### **Практические задания ситуации**

Задание 1. Распределите показатели эффективности деятельности предприятия на финансовые и нефинансовые:

(1) сумма среднего чека;

(2) средняя стоимость проданной штуки;

(3) чистая прибыль;

(4) дебиторская задолженность;

(5) коэффициент комплексности покупки (среднее число единиц товара в чеке, т.е. сколько в среднем товаров приходится на одного совершившего покупку посетителя);

(6) стоимость основных средств;

(7) коэффициент конверсии (отношение совершивших покупку посетителей к числу всех посетителей магазина);

(8) выручка от реализации;

(9) продолжительность проектов по исследованиям и разработкам (дни);

(10) кредит банка;

(11) степень удовлетворенности покупателей;

(12) степень полноты уплаты налогов и отсутствия налоговой задолженности (в процентах к активам предприятия);

(13) величина денежных поступлений от текущей деятельности;

(14) объем производства продукции установленного качества;

(15) рост числа клиентов;

(16) эффективность вложений в рекламу;

(17) доля рынка.

Задание 2. Предприятие решило увеличить выпуск продукции. Капитальные вложения на расширение производства продукции А составляют в целом 30 тыс. руб., которые разово следует уплатить подрядчику. В течение первого года будет монтироваться оборудование и производства продукции А не будет. В течение второго года ожидается выпуск и реализация 1000 шт. продукта А. В конце второго года оборудование будет продано по остаточной стоимости 27 тыс. руб.

Дополнительные исходные данные по продукту А – для 1 шт.:

- цена реализации – 20 руб.;
- переменные расходы – 11 руб.;
- постоянные накладные расходы – 4 руб.;
- прибыль – 5 руб.

При этом постоянные накладные расходы состоят из амортизации – 1,50 руб. и административных накладных расходов – 2,50 руб.

Примечание: стоимость капитала – 10% ежегодно; коэффициент дисконтирования в первый год – 0,8; во второй год – 0,6.

Требуется: 1) рассчитать учетный коэффициент возмещения на среднюю величину использованного капитала; 2) определить чистую приведенную стоимость; 3) дать обоснование решения о капитальных вложениях или отказа от них; 4) рассчитать норму прибыли на вложенный капитал.

Задание 3. Функционирует автоматическая линия, срок службы которой оценен в 10 лет. Ожидаемый ежегодный чистый денежный поток поступлений – 10,5 млн. руб., оценочная ликвидационная стоимость – 15 млн. руб. Настоящая балансовая стоимость автоматической линии – 45,8 млн. руб. Требуемый коэффициент рентабельности капитальных вложений – 20%.

Приведенная стоимость годовых поступлений до 10 лет дисконтируется на коэффициент 4,192. Приведенная стоимость (оценочная ликвидационная) через 10 лет дисконтируется на коэффициент 0,162.

Требуется: 1) рассчитать приведенную стоимость годовых поступлений при условии, что они постоянны; приведенную стоимость автоматической линии; общую приведенную стоимость; 2) сделать вывод о необходимости или отказе от обновления оборудования; 3) рассчитать коэффициент рентабельности капитальных вложений, сопоставить его с требуемым уровнем и сделать вывод.

Задание 4. Первоначальные затраты по предложенному проекту составляют 80 млн. руб. Прибыль по годам: первый – 10 млн. руб.; второй – 40 млн. руб.; третий – 30 млн. руб.; четвертый – 25 млн. руб.; пятый – 20 млн. руб.

В ежегодные величины прибыли включена сумма износа, которую определили в размере 1,4 млн. руб.

Требуется: 1) определить период окупаемости в годах; 2) вычислить коэффициент рентабельности капитальных вложений; 3) дать характеристику примененного метода оценки проекта. Подробно рассмотреть его достоинства и недостатки.

#### **6.4 Контрольные вопросы:**

1. Дайте определение релевантных затрат. Приведите правила формирования релевантной информации при принятии управленческих решений.

2. Приведите примеры релевантных затрат и релевантной выручки в

различных ситуациях, требующих принятия управленческих решений.

3. Назовите показатели, используемые при маргинальном подходе для обоснования управленческих решений?

4. Какие допущения принимаются при моделировании информации на основе СVP-анализа

5. Назовите методы расчета точки безубыточности. В чем их отличия?

6. Назовите причины развития стратегического управленческого учета?

7. Что выступает общим критерием эффективности инвестиционного решения?

8. В чем заключаются сильные и слабые стороны метода срока окупаемости инвестиций?

9. Назовите основные факторы, оказывающие влияние на показатель NPV, приведите сильные и слабые стороны показателя NPV.

10. Назовите основные факторы, оказывающие влияние на показатель IRR, приведите сильные и слабые стороны показателя IRR.

11. Охарактеризуйте взаимосвязи между показателями NPV, PI, IRR, CC при оценке альтернативных инвестиционных проектов.



## Список использованных источников

1. Бердичевская В.О. Учет затрат на производство и реализацию продукции и калькулирование себестоимости продукции: учебное пособие для вузов / В. О. Бердичевская. – М.: Юрайт, 2022. – 159 с. – URL: <https://urait.ru/bcode/496981>.
2. Булгакова С.В. Управленческий учет: учебник для бакалавров.– Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. – 370 с. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=441585>.
3. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие.– М.: Дашков и К, 2016. – 252 с.
4. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов.– М.: Юрайт, 2022. – 461 с. – URL: <https://urait.ru/viewer/upravlencheskiy-uchet-490230>.
5. Воронова Е.Ю. Управленческий учет: учебник для вузов.– М.: Юрайт, 2022. – 428 с. – URL: <https://urait.ru/viewer/upravlencheskiy-uchet-487732>
6. Глущенко А.В. Стратегический учет: учебник и практикум для вузов / А.В. Глущенко, И.В. Яркова. – М: Юрайт, 2022. – 240 с. – URL: <https://urait.ru/bcode/493234>.
7. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет с основами МСФО: учебник и практикум для вузов / И.М. Дмитриева. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2022. – 319 с. – URL: <https://urait.ru/bcode/488792>.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учеб. для студентов вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 735 с. – URL: [https://biblioclub.ru/index.php?page=book\\_view\\_red&book\\_id=117550](https://biblioclub.ru/index.php?page=book_view_red&book_id=117550) (дата обращения 07.12.2021 г.).
9. Каверина О.Д. Управленческий учет: учебник и практикум для бакалавриата и специалитета. – М.: Юрайт, 2019. – 389 с. – URL: <https://urait.ru/viewer/upravlencheskiy-uchet-431429>.
10. Островская О.Л., Абдалова Е.Б., Осипов М.А., Карлик А.Е. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов. – М.: Юрайт, 2022. – 435 с. <https://urait.ru/viewer/upravlencheskiy-uchet-489107>.
11. Филинов-Чернышев Н.Б. Разработка и принятие управленческих решений: учебник и практикум для вузов. – М.: Юрайт, 2022. – 324 с. – URL: <https://urait.ru/bcode/490235>.
12. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов. – М.: Юрайт, 2022. – 332 с. – URL: <https://urait.ru/viewer/upravlencheskiy-uchet-489339>

О.В. Мишулина

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Практикум

Формат 60x84 1/16

Бумага офисная.

Печать цифровая

9,625 усл. печ. л.

Тираж 100 экз.

Отпечатано: «New Line Media»

г. Костанай, пр. Аль-Фараби, 115, оф. 512

тел.: 8(7142) 53-11-47, 53-06-71

e-mail: geosprint@mail.

## Отметки о продлении срока действия

Методические рекомендации пролонгированы на 2024 / 2025 учебный год решением учёного совета Костанайского филиала ФГБОУ ВО «ЧелГУ» от «29» февраля 2024 г. Протокол № 7
Методические рекомендации пролонгированы на 20__ / 20__ учебный год решением учёного совета Костанайского филиала ФГБОУ ВО «ЧелГУ» от «__» _____ 20__ г. Протокол № ____
Методические рекомендации пролонгированы на 20__ / 20__ учебный год решением учёного совета Костанайского филиала ФГБОУ ВО «ЧелГУ» от «__» _____ 20__ г. Протокол № ____